



BUCERIUS LAW SCHOOL
PRESS

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

NON PROFIT LAW YEARBOOK 2010/2011

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

BUCERIUS LAW SCHOOL PRESS

Non Profit Law Yearbook

2010/2011

**Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen**

Herausgegeben von

Prof. Dr. Rainer Hüttemann

Prof. Dr. Peter Rawert

Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Schriftleitung

Dr. Christine Franzius

Manuela Puchalla

Julia Theele

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Herausgeber:

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

1. Auflage 2011

Herstellung und Auslieferung:

trdition GmbH, Mittelweg 177, 20148 Hamburg

ISBN: 978-3-86381-002-3

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen wird gefördert durch:



Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Vorwort

Das zehnte Non Profit Law Yearbook des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School in Hamburg erscheint erstmals im neu gegründeten Verlag Bucerius Law School Press. Verlag und Herausgeber hoffen, unter dem Dach des eigenen Verlags unseren Lesern die in dem Yearbook gebündelte wissenschaftliche Diskussion über die rechtlichen Rahmenbedingungen des Dritten Sektors künftig aktueller und kostengünstiger anbieten zu können.

Mit seinen „Gedanken zur Republik in Europa, den USA und in der Welt“ eröffnete *Daniel Thürer* die zehnten Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts, die das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen am 5. und 6.11.2010 in Hamburg veranstaltete. *Thürer* analysiert die historische und verfassungsgeschichtliche Entwicklung der Republik unter besonderer Berücksichtigung der Freien und Hansestadt Hamburg sowie der Schweiz und betont im Einklang mit der Inaugurationsrede Barack Obamas, dass die Republik alle Aufgaben eines Gemeinwesens umfasse, für die nicht nur der Staat, sondern alle Bürger Verantwortung tragen.

Im staatsrechtlichen Teil des Bandes legt *Michael Droege* die verfassungsrechtlichen Grundlagen für die steuerliche Privilegierung gemeinnützigen Handelns in seinem Beitrag „Gemeinnützigkeitsrecht im Wettbewerb – Determinanten der Gemeinwohlförderung im offenen Steuerstaat“ dar. Ausgehend von dem Befund, dass bürgerschaftliches Engagement heute nicht nur staatliches Handeln ersetzt, entwickelt er gegenüber dem Gedanken der Staatssubstitution eine moderne, tragfähige Rechtfertigung der Steuervorteile.

Neun Jahre nach der Reform des Bundesstiftungsrechts im BGB ist „Die Verteilung der stiftungsrechtlichen Gesetzgebungskompetenzen zwischen Bund und Ländern“ immer noch nicht abschließend geklärt, obwohl

inzwischen alle 16 Länder ihre Stiftungsrechte an die Bundesreform angepasst haben. *Florian Becker* unterzieht insbesondere die Vorschriften über die Zweckänderung und über die gemeinwohlkonforme Zwecksetzung und Zweckverwirklichung der Stiftung einer eingehenden verfassungskompetenzrechtlichen Prüfung.

Im zivilrechtlichen Teil des Bandes beschäftigt sich *Wilhelm-Albrecht Achilles* mit der in der stiftungsrechtlichen Praxis außerordentlich bedeutsamen Gestaltung der „Besetzungsrechte bei Stiftungen“ und leuchtet aus, in welchem Rahmen auf diese Weise Partikularinteressen bestimmter Gruppen in die Willensbildung der Stiftung hineingetragen werden dürfen. Wegen der strikten Rückbindung auf den im Stiftungsgeschäft zum Ausdruck gekommenen und in der Stiftungssatzung organisationsrechtlich gefassten Stifterwillen seien die Grenzen wesentlich enger als etwa im Recht der Kapitalgesellschaften zu ziehen.

Was zeichnet eine Stiftung gegenüber anderen Rechtsformen aus und welche Folgerungen für zentrale stiftungsrechtliche Probleme können aus ihren besonderen Eigenschaften wie der Mitgliederlosigkeit und der Unabänderlichkeit ihres Zwecks gezogen werden? Diesen Fragen geht *Dieter Reuter* in seinem Beitrag „Der funktionale Stiftungsbegriff – ein Meilenstein in der stiftungsrechtlichen Diskussion?“ nach und setzt sich kritisch mit dem Versuch auseinander, über einen funktionalen rechtsformübergreifenden Begriff der Stiftung unterschiedliche Rechtsformen an diejenige der bürgerlich-rechtlichen rechtsfähigen Stiftung anzunähern.

„Brauchen wir neue Rechtsformen für NPO's: UG, Low Profit Limited, Europäische Privatgesellschaft, wirtschaftlicher Verein oder kleine Genossenschaft?“, diese umfassende Frage beantworten *Nils Krause* und *Esther Kindler* angesichts der jüngeren Entwicklung zu stärker unternehmerischen Ansätzen altruistischen Handelns, die unter dem Schlagwort „Social Entrepreneur“ diskutiert werden. Auch im Vergleich mit teilweise neu geschaffenen speziellen Rechtsformen des angloamerikanischen Rechtskreises sehen die Autoren das deutsche Gesellschafts-, Vereins- und Genossenschaftsrecht insgesamt als gut gerüstet an, neuen Formen gemeinnützigen Handelns das richtige Rechtskleid anbieten zu können.

Den steuerrechtlichen Teil bestreitet *Markus Achatz* mit seinen Ausführungen über „Die Erfahrungen in Österreich mit dem neuen Spendenrecht“. *Achatz* stellt das seit 2009 erheblich umgestaltete Spendenrecht im österreichischen Steuerrecht dar, bewertet die Gesetzesreform und gibt einen Ausblick auf allerneueste Entwicklungen, die bereits für das Jahr 2012 eingeleitet worden sind.

Im internationalen Teil stellt *Francesco A. Schurr* in seinem Beitrag „Stiftung und System des Gemeinnützigkeitsrechts im Fürstentum Liechtenstein“ das weithin unbekannte Gemeinnützigkeitsrecht des Fürstentums dar, das jedoch immer mehr an Bedeutung erlangt.

Welchen Haftungsrisiken Schweizer Stiftungen unterliegen, wenn sie mittels des Ansatzes der Venture Philanthropy die Tätigkeiten der unterstützten Organisationen unmittelbar geschäftsleitend fördern, unterstützen und leiten, legt *Daniela Schönenberg* in dem Beitrag „Venture Philanthropy – Haftung von Stiftungen für Strategieberatung am Beispiel des Schweizer Rechts“ dar – Erwägungen, die sich auf die Rechtslage in Deutschland durchaus übertragen lassen.

In dem Abschnitt der Länderberichte präsentieren *Nils Krause* und *Matthias Grigoleit* „Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2010 in Deutschland“ wieder eine umfangreiche Auswahl der wichtigsten Entwicklungen. *Dominique Jakob* und *Matthias Uhl* haben den Länderbericht Schweiz zum Vereins- und Stiftungsrecht 2010 übernommen. Den Bericht über die Entwicklung des Vereins- und Stiftungsrechts im Jahr 2010 in Österreich erstellten *Susanne Kalss* und *Johannes Zollner*. In Zukunft sollen weitere Länderberichte folgen. So ist für das kommende Yearbook 2011/2012 ein Länderbericht „Italien“ geplant.

Für die umsichtige Redaktion haben die Herausgeber Frau *Christine Franzius*, Frau *Manuela Puchalla* und Frau *Julia Theele*, für die sorgfältige Erstellung der Bibliographie zum Non-Profit-Recht Frau *Janne Seelig*, für die Erstellung des Schlagwortverzeichnisses Herrn *Peter Stark* sowie für die zügige Übersetzung einiger der Summaries Herrn *James Faulkner* herzlich zu danken.

Hamburg, im September 2011

Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt, Birgit Weitemeyer

Foreword

This year the Non Profit Law Yearbook of Bucerius Institute for Foundation Law and the Law of Non-Profit Organisations is published for the first time in the newly founded Bucerius Law School Press. The publishing house and publishers hope in future to offer the readers of this Yearbook the collection of academic discussions on the legal framework of the third sector in a more up-to-date and efficient manner.

With his “Thoughts on the Republic in Europe, USA and the World”, *Daniel Thürer* opened the 10th Hamburg Symposium on Foundation and Non-Profit Law, hosted by the Bucerius Law School Institute on the 5 and 6 November 2010. *Thürer* analyses the historical and constitutional development of the republic with particular reference to the Free and Hanseatic State of Hamburg as well as Switzerland, emphasizing in tune with Barack Obama’s inaugural speech that the republic encompasses all the tasks of society for which not only the state but also all citizens bear responsibility.

In the state law section of this Yearbook, *Michael Droege* describes the constitutional law basis for tax privileges for non-profit activities in his paper “Law of Tax Privileges for Non-Profit Organisations in Competition – determinants for stimulating public welfare support in the open tax state”. Starting from the observation that civil engagement nowadays not only replaces state activity, he develops with respect to the idea of state substitution a modern, sustainable justification for tax privileges.

Nine years after the reform of the Federal Foundation Law in the German Civil Code (BGB), “The Allocation of Federal and State Law Legislative Competences in Foundation Law” is still not clarified definitively, even though in the meantime all 16 German Länder have rendered their Foundation Law compliant with the federal reform. *Florian Becker* examines in particular the regulations on changes to foundation objects and the charitable determination and realisation of foundation objects from

the constitutional competence standpoint.

In the civil law part of the Yearbook, *Wilhelm-Albrecht Achilles* deals with the structure of “The Right to Staff Foundations”, which are extraordinarily significant for Foundation Law practice. He illuminates the framework in which the particular interests of certain groups can be incorporated in foundation policy-making. Due to the strict restraints on the foundation activity expressed in the foundation policy, and the founders will legally incorporated in the foundation articles, the limits have to be drawn more narrowly than for example in corporate law.

What distinguishes a foundation from other legal forms and what conclusions can be drawn from their particular characteristics such as the lack of members and the entrenched nature of their objects? *Dieter Reuter* investigates the question in his paper “The Functional Foundation Concept – a milestone in the foundation law debate?”. He takes a critical standpoint regarding the attempt by means of an overarching functional foundation concept to reconcile various legal forms to those of foundations with legal competence under civil law.

“Are new legal forms necessary for non-profit organisations: European Entrepreneurial Company (UG), Low Profit Limited, European Private Company, Commercial Association or Small Cooperative?” *Nils Krause* and *Esther Kindler* answer this wide-ranging question with regard to the recent developments towards a stronger entrepreneurial approach in charitable activity, as discussed under the heading “Social Entrepreneur”. Also in comparison to partly newly created and specialised legal forms in Anglo-American legal circles, the authors see the German law of companies, associations and cooperatives as generally well-equipped to be able to offer new forms of non-profit activity appropriate legal clothing.

The tax law part is provided by *Markus Achatz* with his ideas on “The Experience of Austria with the New Law of Charitable Donations”. *Achatz* presents the Austrian tax law and its since 2009 significantly restructured donation law, evaluates the legislative reform and gives a view of the latest developments which are already introduced for 2012.

In the international section, *Francesco A. Schurr*, in his paper on “Foundations and the System of Tax Privileges for Non-Profit Organisations in the Principality of Liechtenstein”, presents the largely

unknown non-profit law of the principality, which however is ever growing in importance.

In the paper “Venture Philanthropy – liability of foundations for strategic consultancy with the example of Swiss law”, *Daniela Schönenberg* explores which liability risks Swiss foundations are subject to if they directly promote, support and direct the activities of the supported institutions through the application of venture philanthropy. These are considerations which are certainly relevant for Germany.

In the section on country reports, *Nils Krause* and *Matthias Grigoleit* present „Legislation, jurisprudence and administrative orders on the third sector in Germany 2010“. Again they present a broad selection of the most significant developments. Regarding national developments in the law of associations and foundation law, *Dominique Jakob* and *Matthias Uhl* have taken over the 2010 national report for Switzerland, while *Susanne Kalss* and *Johannes Zollner* present the 2010 report for Austria. Further national reports are planned such as one in 2011/2012 on Italy.

We would like to extend our warm thanks to *Christine Franzius*, *Manuela Puchalla* and *Julia Theele* for their painstaking editing of the Non Profit Law Yearbook, to *Janne Seelig* for carefully compiling the bibliography, to *Peter Stark* for producing the index, and to *James Faulkner* for translating a number of summaries.

Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt, Birgit Weitemeyer

Inhalt

Vorwort

Foreword

Hamburger Rede 2010: Gedanken zur Republik in Europa, den USA und in der Welt

DANIEL THÜRER

Gemeinnützigkeitsrecht im Wettbewerb – Determinanten der Gemeinwohlförderung im offenen Steuerstaat

MICHAEL DROEGE

Die Verteilung der stiftungsrechtlichen Gesetzgebungskompetenzen zwischen Bund und Ländern

FLORIAN BECKER

Besetzungsrechte bei Stiftungen

WILHELM-ALBRECHT ACHILLES

Der funktionale Stiftungsbegriff – ein Meilenstein in der stiftungsrechtlichen Diskussion?

DIETER REUTER

Brauchen wir neue Rechtsformen für NPO's: UG, Low Profit Limited, Europäische Privatgesellschaft, wirtschaftlicher Verein oder kleine Genossenschaft?

NILS KRAUSE/ESTHER KINDLER

Die Erfahrungen in Österreich mit dem neuen Spendenrecht

MARKUS ACHATZ

Stiftung und System des Gemeinnützigkeitsrechts im Fürstentum Liechtenstein

FRANCESCO A. SCHURR

Venture Philanthropy – Haftung von Stiftungen für Strategieberatung am Beispiel des Schweizer Rechts

DANIELA SCHÖNENBERG

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2010 in Deutschland

NILS KRAUSE/MATTHIAS GRIGOLEIT

Vereins- und Stiftungsrecht 2010 – Länderbericht Schweiz

DOMINIQUE JAKOB/MATTHIAS UHL

Vereins- und Stiftungsrecht 2010 – Länderbericht Österreich

SUSANNE KALSS/JOHANNES ZOLLNER

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2010

JANNE SEELIG

Autorenverzeichnis

Sachregister

Hamburger Rede 2010: br Gedanken zur Republik in Europa, den USA und in der Welt^{1/2}

DANIEL THÜRER

- I. Europa
- II. Vereinigte Staaten von Amerika
- III. Die globale Dimension
- IV. Schluss

Es ist ein großes Privileg, vor einem so ausgesuchten Kreis von Kolleginnen und Kollegen eine »Hamburger Rede« halten zu dürfen. Ich freue mich, an der Bucerius Law School sprechen zu dürfen, die mich von ihrem liberalen Geist und ihrer privatrechtlichen Konstruktion her schon lange fasziniert hat; auch fühle ich mich hier in vielfacher Hinsicht in die prächtigen Studienjahre zurückversetzt, die ich seinerzeit in England verbrachte. Ich freue mich, ein klassisches und doch – wie ich meine – höchst modern werdendes Thema aufzugreifen und einige Gedanken zur Republik in Europa, den Vereinigten Staaten und in der Welt entwickeln zu dürfen. Ich danke den Verantwortlichen herzlich für die Einladung.

I. Europa

Beginnen wir mit Europa. Die »res publica« gehört zu den identitätsstiftenden Ideen Europas von der Antike bis zur Gegenwart. Sie hat Potential für die Zukunft. Viele Länder spielten dabei eine wichtige Rolle. Ich konzentriere mich nachfolgend auf Deutschland und am Rande auch auf die Schweiz.

Beginnen wir mit Deutschland. Deutschland bezeichnet sich im Grundgesetz als Republik. Das ist nichts Besonderes. Hundert andere Staaten der Welt nennen sich auch Republiken, z.T. mit präzisierenden Adjektiven wie etwa »Volks-Republik«, »demokratische, auf Arbeit gegründete Republik« (französische Verfassung von 1947) oder »une

République indivisible, laïque, démocratique et sociale« (französische Verfassung von 1958).

Im operativen Teil des Grundgesetzes tritt der Begriff nur noch im Rahmen der föderativen Homogenitätsklausel in Art. 28 Abs. 1 GG auf. Er scheint verblasst, die Lehrbücher und Kommentare des Staatsrechts erwähnen ihn nur mehr am Rande. Dennoch ist die Rolle Deutschlands in der Geschichte des Republikgedankens bedeutsam.

Nach dem Ende des Ersten Weltkriegs und dem Zusammenbruch des Kaiserreichs verkündete die Weimarer Verfassung in Art. 1: »Das Deutsche Reich ist eine Republik.« Dieser Satz war Auftakt zu einer neuen Epoche in der Verfassungsgeschichte Deutschlands.

Welch bedeutsamer Wendepunkt dies war, geht etwa aus der Rede Thomas Manns »Von Deutscher Republik« hervor, die er am 13. Oktober 1922 in Berlin gehalten hatte. Das publizistische Echo war groß; der konservative Thomas Mann legte hier ein Bekenntnis zur neu errichteten Republik ab. Dabei definierte er Republik nicht als etwas, was sei, sondern als etwas, was zu schaffen sei. Mann führte aus: »Der Versuch aber, und sollte er auch nur mit unzulänglichen Mitteln unternommen sein, zu dieser notwendigen Schöpfung geistig beizutragen und einem unseligen Staatswesen, das keine Bürger hat, etwas wie Idee, Seele, Lebensgeist einzuflößen, verdient, wie mir auch nach hundert Nackenschlägen noch scheinen will, keinen Schimpf.« Wie bedeutsam dieses Bekenntnis von 1922 zur Republik war, wurde mir eigentlich erst bewusst, als ich unlängst aus den Aufzeichnungen eines Gesprächs, das Helmut Schmidt mit Fritz Stern führte, erfuhr, dass er – Helmut Schmidt – seinerzeit in der Schule die Worte Demokratie, Rechtsstaat, Naturrecht, Menschenrechte nie gehört hätte.

Der Begriff der Republik hat in der Folge seinen revolutionären Klang längst verloren: ein Indiz dafür, wie sehr sich seither Staat und Gesellschaft gewandelt haben. Ist der Republikbegriff erloschen? Ich glaube nicht. Ich hoffe, nachfolgend demonstrieren und Sie davon überzeugen zu können, dass er eine Renaissance haben könnte, eine Zukunft haben wird.

Lassen Sie mich, Deutschland betreffend, zwei Beispiele anfügen. Der eine Fall - besonders faszinierend – ist der Mikrokosmos der Stadt, in der

wir uns heute befinden: Hamburg. Der andere betrifft die Figur eines »Verfassungspatriotismus«, wie sie zunächst von Dolf Sternberg für die Bundesrepublik geprägt und dann von Jürgen Habermas auch als Leitidee auch für die Organisation des europäischen Kontinents übernommen wurde.

Zunächst zum »genius loci«, zur »Idee Hamburg«. Es steht mir als Nicht-Deutschem und Nicht-Historiker nicht zu, Ihnen die Geschichte dieser Stadt vor Augen zu führen. Ich glaube aber, dass das Phänomen der Stadtfreiheit, wie sie sich seit dem Mittelalter in Oberitalien, Flandern und Holland, der Schweiz und eben im Rahmen der Hansestädte zu entfalten begann, als eine Keimzelle und ein Kristallisationskern der republikanischen Idee gerade für uns Heutigen wieder von großem Interesse ist.

Hamburg gehörte mit Speyer, Worms, Lübeck, Erfurt, Straßburg und Köln zu den ersten deutschen Städten, die sich mit einem Rat selbst regierten. Es war, wie Köln oder Nürnberg und später viele andere, zum Teil auch kleinere Städte, eine »Freie Reichstadt« und stand im Gegensatz zum obrigkeitlichen, zum Teil absolutistischen Geist, wie er seit dem Westfälischen Frieden in den zahlreichen deutschen König- und Fürstentümern vorherrschte. 1712 gab sich Hamburg eine Verfassung, die nach heftigem Machtkampf einen Kompromiss zwischen »Rat« und »Bürgerschaft« hervorbrachte. Interessant war, dass gegen Ende des 18. Jahrhunderts auch die aufklärerische Idee des »Patriotismus«, wie sie sich in ganz Europa in vielfältigen Formen manifestierte, in Hamburg Niederschlag und Verkörperung fand. Mit Patriotismus meinten seine Verfechter die Liebe zu Institutionen und die Lebensweise, welche die gemeinsame Freiheit eines Volkes trugen: d.h. die Liebe zur Republik und zum Patriotismus ist klar vom später aufbrechenden Nationalismus zu unterscheiden, der auf einer ethnischen, kulturellen und spirituellen Grundlage beruhte.

Symptomatisch für den Zeitgeist war, dass in Hamburg während einiger Jahre auch eine Zeitschrift mit dem Namen »Der Patriot« erschien. Der »Patriot« war eine fiktive Figur, die Beiträge waren anonym. Alle unterhielten sich wie eine Tischgesellschaft und vertraten ihre Ansichten, so gut sie konnten, ohne Unterschied. Sie bedienten sich lateinischer und griechischer Mottos, um so – wie sie sagten – ihre Vorgänger aus Athen

und Rom zu ehren.

Im Gefolge der Französischen Revolution und Besetzung gelangte Hamburg als Handelsstadt und als Tor Deutschlands zur Welt zu immer größerem Wohlstand und die Freiheit des Handels und des Marktes begann das alte Bürgerethos zu verdrängen. Dennoch beobachtete eine Historikerin, die Hamburger hätten mit beträchtlicher Skepsis den Individualismus und jede Form von Freiheit beurteilt, die jedem erlaubte zu tun und zu lassen, was er wolle, dies weil ein solcher Gesellschaftszustand Unordnung und Missachtung des Rechts und äußerste Verwirrung mit sich gebracht hätte.

»Thus Hamburg's communitarian republicanism", urteilte die Historikerin, »always privileged communal responsibility and Hamburg traditions over liberty. Hamburgers indeed identified 'liberty' brought by the French Revolution as the antithesis of 'true' liberty, preferring an older, time-tested overlap of public and private affairs and virtues."

Ich weiß nicht, ob das damals so zutraf und heute noch so ist. Die Geschichte Hamburgs ist voller Widersprüche; Interpretationen in der Geschichtsschreibung gehen weit auseinander. Das angedeutete Bild Hamburgs als einer »Bürgerstadt« hat mich jedenfalls seit jeher angesprochen und mich mitunter dazu motiviert, das Thema der »res publica« gerade hier aufzugreifen und gerade vor Ihnen zu erörtern.

Zu Idee und Begriff des Verfassungspatriotismus meint Jürgen Habermas, dass sich eine politische Kultur, in der die Verfassungsgrundsätze Wurzeln schlagen können, keineswegs auf eine allen Staatsbürgern gemeinsame ethnische, sprachliche und kulturelle Herkunft stützen müsse; eine liberale politische Kultur bilde nur den gemeinsamen Nenner eines Verfassungspatriotismus, der gleichzeitig den Sinn für die Vielfalt und die Integrität der verschiedenen koexistierenden Lebensformen einer multikulturellen Gesellschaft schärft. Habermas versteht seine Idee auch im Sinne eines europäischen Verfassungspatriotismus. Die Schweiz gebe ein Beispiel dafür, dass sich ein solches gemeinsames politisch-kulturelles Selbstverständnis aus den kulturellen Orientierungen verschiedener Nationalitäten ausdifferenzieren könne.

Damit gelangen wir zur Schweiz. Die Schweiz wurde schon als die älteste Republik Europas bezeichnet. Das ist wohl etwas ungenau. Denn die

Schweiz trug zwar während der Helvetik (1798-1803) den Namen »Helvetische Republik«, war aber vorher und dann wieder bis 1848 ein loser Staatenbund, der freilich für den republikanischen Gedanken einen fruchtbaren Boden abgab. So nennen sich heute noch alle rein französischsprachigen Kantone und das Tessin in ihren Verfassungen »Republiken«, z.B. um den »Benjamin« der Kantone zu nennen »République et Canton du Jura«. In der Bundesverfassung von 1874 bildete das Erfordernis der republikanischen Staatsform für die Kantone, wie in der amerikanischen Verfassung und im deutschen Grundgesetz, noch Teil einer bundesstaatlichen Homogenitätsklausel, doch ist dieses Element in der neuen Verfassung von 2000 entfallen.

Interessanter als der formal-verfassungsrechtliche Aspekt sind wohl die staatspolitischen, staatsphilosophischen und literarischen Umfelder des Begriffs der Republik, wie sie im Laufe der Geschichte in Erscheinung traten.

Parallelen zu Hamburg eröffnen sich. Im Vordergrund stehen wohl Zürich und Genf. In Zürich war zwar der Begriff »Republik« nie geläufig; man sprach – ausgeprägt in der Verfassung von 1869 – von Demokratie. Der Dichter Gottfried Keller hat aber, vor allem in den »Leuten von Seldwyla« den republikanischen Gedanken, die Vaterlandsliebe in einer Gesellschaft freiheitlich gesinnter Bürger, in prächtigen, humorvollen Erzählungen eine literarische Form gegeben.

In Genf war es Jean-Jacques Rousseau, der im 6. Kapitel des Ersten Buches des »Contrat Social« begriffliche Klarheit schuf. Bei der Erklärung des Ausdrucks »Republik« bzw. »Polis« findet sich die Kritik, dass die meisten Autoren die Begriffe Stadt (ville) und Polis (cité), Städter (bourgeois) und Bürger (citoyen) verwechselten. Sie wüssten nicht mehr, dass die Häuser die Stadt, die Bürger (citoyens) aber die Polis machen. Und von diesen »citoyens« sagte Rousseau, dass ihr wesentliches Definitionselement die Teilhaberschaft am Grundgut der öffentlich-republikanischen Autonomie sei; was die Mitglieder der Polis betreffe, so trügen sie als Gesamtheit den Namen Volk, als Einzelne würden sie sich citoyens nennen, sofern sie Teilhaber an der Souveränität des Staates seien.

Das schönste Denkmal des schweizerischen Republikanismus aber setzte

ein deutscher Dichter: Friedrich Schiller, Repräsentant einer der hellsten Momente in der deutschen Ideengeschichte, verkörperte in seinem letzten Drama, »Wilhelm Tell«, den republikanischen Gedanken, dramaturgisch wirkungsvoll inszeniert, in monumentaler Weise.

Gestalten wie die Schwyzer Stauffacher und Landammann Reding, die Urner Wilhelm Tell und Freiherr von Attinghausen, der Unterwaldner Melchtal und andere Akteure des Dramas waren wohl heroischer als die Leute, die damals in der Urschweiz lebten und die Schiller, der nie die Schweiz bereiste, nie gesehen hatte. Schiller hat mit ihnen aber mächtige Denkmäler dessen geschaffen, was republikanische Bürgerkultur bedeutet. Die einsame Rütliwiese – schlicht und ohne Insignien von Macht – symbolisierte als wirkungsvoller Hintergrund die Ursprünglichkeit, Nüchternheit der republikanischen Gemeinschaft.

II. Vereinigte Staaten von Amerika

Damit kommen wir zu den Vereinigten Staaten. Es ist interessant: der Rütlichswur hört sich in thematischer Stoßrichtung, Wortwahl und Pathos an wie die Unabhängigkeitserklärung der Vereinigten Staaten. Es war »the music of the age«, die sowohl Friedrich Schiller wie Thomas Jefferson zum Ausdruck brachten. Sie bekämpften die Willkür der Tyrannenmacht, um Raum für bürgerliche Freiheit zu schaffen. Die Gemeinschaft der Bürger sollte sich selbst regieren. Jefferson wandte sich mit der Unabhängigkeitserklärung an das »Forum of mankind«, so wie schon Thomas Paine, der – ebenfalls in universalistischen Kategorien denkend – 1776 in »Common Sense« dazu aufrief, alle Spaltungen zwischen den Parteien zu überwinden: »Let none other be heard among us, than those of a good citizen..., and a virtuous supporter of the RIGHTS of MANKIND, and of FREE AND INDEPENDENT STATES OF AMERICA.«

Wir finden eindruckliche Zeugnisse der Idee der politischen, aktiven Freiheit in der politischen Literatur, die von Tocquevilles »De la Démocratie en Amérique« bis zu den engagierten Schriften Hannah Arendts reichen. Tocqueville befasste sich etwa mit den Town Hall Meetings in New England, Nachbarschaften oder dem Vereinsleben

(associations), die ähnlich wie sie für die Schweiz Gottfried Keller anschaulich beschrieb, das Unterholz, die soziologische Infrastruktur der gelebten Demokratie, ausmachen. Arendt befasste sich mit der politischen Betätigung als Kraft, die als solche und nicht nur als Mittel zum Zweck politische Freiheit verwirklicht.

Präsidenten der USA haben sich immer wieder auf demokratische Tugenden berufen. Das beginnt mit dem Appell an die »public virtues«, den George Washington anlässlich der Schlacht bei Washington aussprach, nachdem schon die Virginia Bill of Rights von 1776 in Section 15 die Bürgertugend zum Ausdruck gebracht hatte.

Berühmt waren Reden von Präsident Abraham Lincoln. In der Enge der elterlichen Farm in Illinois aufgewachsen, kannte er zunächst nur die Bibel als Lektüre. Er wurde dann in der Frontier-Stadt Springfield, der dörflichen Hauptstadt des Gliedstaates, Anwalt, und in Springfield prägte er auch den berühmt gewordenen Satz: »A house divided against itself cannot stand.« Es erschien als Ziel des Staatsmannes, die Einheit der Vereinigten Staaten zu erhalten, dies unter Einbezug der schwarzen Bevölkerung. Lincoln's Lebensaufgabe wurde es denn auch, das Land zusammenzuhalten und die Schwarzen in einen gemeinsamen Staat zu integrieren und in diesem Sinn »a more perfect Union« zu schaffen.

Die eindrücklichste Figur in der republikanischen Entwicklung der Vereinigten Staaten ist vielleicht der gegenwärtige, 44. Präsident, Barack Obama. Die Civil Rights Bewegung ebnete Obama den Weg ins Weiße Haus. Symbolisch stand Obama auf Martin Luther-King's Schultern. In der Kampagne wurde gesagt: »Rosa sat so Martin could walk; Martin walked so Barack could run; Barack ran so our children could fly.« Barack Obama, »editor« der Harvard Law Review, unterrichtete an der University of Chicago Law School, »a job I enjoyed« – so sagte er selber – »and I was frequently invited to speak around town. I had preserved my independence, my good name, and my marriage, all of which statistically speaking, had been placed at risk the moment I set foot in the state capital.«

In der Inaugurationsrede finden sich eindrückliche Sätze über Kriegsveteranen: »They saw America as bigger than the sum of our individual ambitions, greater than all the differences of birth or wealth or

faction.” Und: »We honor them not only because they are the guardians of our liberty, but because they embody the spirit of service – A willingness to find meaning in something greater than themselves. And yet, at this moment – a moment that will define us as generation – it is precisely this spirit that must inhabit us all.” »Our economy”, fand Obama, »is badly weakened, a consequence of greed and irresponsibility on the part of some, but our collective failure to make hard choices and prepare the nation for a new age.” Und er folgte: »What is required of us is now a new era of responsibility – a recognition on the part of every American that we have duties to ourselves, our nation, and the world, duties that we do not grudgingly accept but rather seize gladly, firm in the knowledge that there is nothing so satisfying to the spirit, so defining of our character, than giving our all to a difficult task. This is the price and the promise of citizenship.”

III. Die globale Dimension

Wir haben uns nun lange mit der Entwicklung des Republik-Begriffs auseinandergesetzt, dies auf dem Hintergrund der deutschen, schweizerischen und amerikanischen Geschichte. Dies geschah nicht »art pour art«. Wir gelangen zu einer globalen Einschätzung.

Ich glaube, dass im Gedanken der Republik viel Gestaltungspotenzial für die Zukunft steckt. Dabei möchte ich nachfolgend von einem weiteren Konzept der »res publica« ausgehen, den Begriff also nicht auf den Rahmen der Staatlichkeit beschränken, ein Gebilde also, das nach der Jellinek'schen Definition durch Gebiet (Grenzen), Volk (Staatsbürger) und Souveränität (Hoheitsgewalt) konstituiert ist. Im Sinne Lincolns meine ich mit »res publica« vielmehr »Angelegenheiten« des Gemeinwesens, die in der »Verantwortung Aller« (nicht bloß einiger Machthaber) liegen und »öffentlich«, d.h. transparent, gehandhabt werden. »Angelegenheiten« der Allgemeinheit sollen dem öffentlichen Wohl dienen und auf der Grundlage des Rechts wahrgenommen werden.

Der Begriff der »res publica« ist viel weiter als derjenige der Republik im Sinne des Staates. Er umfasst, holistisch, den ganzen Aufgabenbereich eines Gemeinwesens. Er beschränkt sich nicht auf die Abgrenzung von Machtsphären, sondern umschließt auch ein Ethos. Er begreift auch Pflichten, Verantwortung und Verantwortlichkeit von Behörden und Bürgern. »Res publica« hat eine internationale und eine nationale Dimension. Nach den Grundgedanken der »res publica« sollen Staaten und die internationale Gemeinschaft gestaltet werden. Verwenden wir den so verstandenen Begriff der »res publica« als Wertmaßstab, so stoßen wir in der modernen Praxis auf befremdende Phänomene, die ich – etwas ungenau und provokativ – als »neue Feudalismen« bezeichnen möchte.

Beginnen wir mit dem internationalen Bereich. Die internationale Gemeinschaft (oder Staatengemeinschaft) setzt sich, wie schon von Immanuel Kant zukunftsweisend gefordert, modellhaft aus als

»Republiken« konstituierten Staaten zusammen, die – so die Charta der Vereinten Nationen – völkervertraglich als Organisationen zur Wahrnehmung gemeinsamer Aufgaben verfasst sind.

Ein Blick auf die reale Wirkungsweise der internationalen »Gemeinschaft« offenbart aber, dass – auf Grund der rechtlichen Architektur, vor allem aber der hinter der Fassade des Rechts ablaufenden faktischen Machtverhältnisse – die Ideale der »res publica« nur sehr unvollkommen verwirklicht sind. Der Sicherheitsrat etwa entspricht in seiner Zusammensetzung nicht dem Prinzip der Gleichberechtigung der Staaten (er beruht auf einem »vertikalen«, nicht »horizontalen« Ordnungsprinzip), er ist in seiner Zusammensetzung nicht repräsentativ für die Weltgemeinschaft, und er verhandelt wichtige Geschäfte hinter »verschlossenen Türen« (also nicht transparent). Auch vermag die UNO, zusammen mit anderen internationalen Organisationen, das »common good« der Staaten und Völker nicht in genügender Weise wahrzunehmen.

Das Stoßende an der neueren Entwicklung ist nun aber, dass sich sogenannte »Leaders of the World« außerhalb der völkerrechtlich legitimierten Institutionen und ohne jegliche rechtliche Basis zu Machtgebilden wie etwa der G-20 zusammengeschlossen haben, die einen beträchtlichen Einfluss auf die Welt der Staaten und der internationalen Organisationen ausüben. Diese Gebilde funktionieren nicht auf der Basis und mit den Mitteln des Rechts. Sie bestehen aus selbsternannten »Direktoren« des internationalen Geschehens. Die Fragwürdigkeit dieser Entwicklung reflektiert sich etwa im unlängst gemachten Vorschlag des Präsidenten der »Bank of England«, wonach am G-20-Treffen verbindliche Beschlüsse an die Adresse der Weltfinanzinstitutionen (IMF, Weltbank) gemacht werden können.

Das sich neu entwickelnde Regime von »world governance« ähnelt in gewisser Hinsicht der Pentarchie des 19. Jahrhunderts: Personen (mit all ihren Eitelkeiten und ihrem protokollarischen Pomp, von politischen Gipfeln bis zur Präsenz bei Katastrophen und oder etwa den Olympischen Spielen) erscheinen wichtiger als die Sache. Von Debatten vor dem Forum der Weltöffentlichkeit, wie dies in den großen Revolutionen der Aufklärung etwa von Thomas Jefferson in der Amerikanischen Unabhängigkeitserklärung von 1776 oder Thomas Paine gefordert wurde, ist keine Rede.

Bestimmend sind die Machtverhältnisse und nicht rechtlich geregelte, auf Repräsentativität und Fairness gegründete Verfahrensabläufe. Angesichts des obskuren Charakters solcher Regime können Mechanismen der Verantwortlichkeit nicht greifen. Für »Civil Society« und Bürger stehen weder direkt noch indirekt Kanäle zur Verfügung, um Einfluss zu nehmen. Die Entwicklungen stehen in drastischem Gegensatz zu den Idealen einer internationalen »res publica«. Ich spreche daher eben von Phänomenen eines neuen internationalen Feudalismus.

Erscheinungen zur Unterminierung des »res publica«-Gedankens zeigen sich aber vor allem auch innerhalb von Staaten. Ich denke dabei vor allem an Machtentwicklungen, wie sie sich nach dem Kalten Krieg im Zeichen der Globalisierung und der Ausbreitung des neoliberalen Wirtschaftssystems ergeben haben. In vielen Ländern sind große Unternehmungen zu »Staaten im Staat« geworden. So wie im alten Preußen das Militär einen Primat vor dem Staat beanspruchte, es also (wie auch in anderen Ländern) einen »militärisch-politischen Komplex« gab, so üben heute – in freilich variierendem Masse – in vielen Staaten wirtschaftliche Kräfte einen dominierenden Einfluss aus.

In vielen Fällen kam es zu massiven Missbräuchen der Macht. Ich nenne einige Belege. In einer Rede vom 20. April 2010 über »Plünderer in Geschäftsanzügen« sagte Nobelpreisträger Paul Krugman: »Faktum ist, dass ein Großteil der Finanzindustrie ein Schwindelgeschäft (racket) geworden ist - ein Spiel, in welchem eine Handvoll Leute verschwenderisch dafür bezahlt werden, dass sie Verbraucher und Investoren irreführen und ausbeuten. Und wenn wir den Boom dieser Praktiken nicht dämpfen, wird das Schwindelgeschäft einfach weitergehen.«

Und Paul Krugmann schrieb auch: »Es ist tröstlich zu behaupten, die Finanzkrise sei durch nichts anderes als durch ehrliche Irrtümer entstanden. Aber so war es nicht: Sie war zum größten Teil das Ergebnis eines korrupten Systems. Und die Rating-Agenturen waren ein großer Teil dieser Korruption.«

Susanne Schmidt beschrieb ungeschminkt den »Markt ohne Moral«: »Mit Ellbogen und Arroganz geht eine seltsame Amoral einher. Notabene: Amoral, nicht Unmoral! Es interessiert in der Finanzwelt einfach nicht,

wie man von den Normalmenschen wahrgenommen wird, oder besser: Normalmenschen interessieren nur insofern, als ihr Verhalten in ökonomische Indizes eingespeist wird, die dann ihrerseits die Finanzmärkte beeinflussen.«

Macht verleitet zu Missbrauch und Arroganz. Macht muss aufgeteilt, eingeschränkt und kontrolliert werden. Das lehren wir im Staatsrecht, wenn wir von Grundrechten, föderalen und dezentralen Staatsstrukturen oder politischen bzw. richterlichen Verfahren der Verantwortlichkeit von Machthabern sprechen.

In der englischen Verfassungsgeschichte hieß es lange »The King can do no wrong«. Heute ist die Staatsmacht umfassenden richterlichen Kontrollen der Machtausübung unterworfen. Soll es anders sein bei mächtigen Wirtschaftskonzernen? Sollen sie sich nicht als »good corporate citizens« verhalten müssen? Wie ist es zu rechtfertigen, dass Unternehmensführer zivil- und strafrechtlich praktisch Immunität genießen?

Interessant ist jedenfalls Art. 28 der Allgemeinen Erklärung der Menschenrechte von 1948, wo es heißt: »Everyone is entitled to a social and international order in which the rights and freedoms set forth in the Declaration can be fully realized.« Liegt in diesem Satz nicht im Keim ein umfassender, auch die gesellschaftlichen, horizontalen Verhältnisse umschließender Menschenrechtsgedanke begründet?

IV. Schluss

Vor einigen Jahren war ich zum ersten Mal in Hamburg. Die Redaktion des Wochenmagazins DIE ZEIT hatte eine Gruppe von Experten zu einer Diskussion der Frage eingeladen, ob dem Katalog der Menschenrechte auch ein solcher über Menschenpflichten zur Seite gestellt werden solle. Der Vorschlag kam von einer Gruppe verdienter, »älterer Staatsmänner«, zu denen auch der ehemalige deutsche Bundeskanzler Helmut Schmidt gehörte, dem auch die Leitung der Gespräche oblag.

Die Idee, als Pendant zur Allgemeinen Menschenrechtserklärung die grundlegenden Pflichten des Menschen zu kodifizieren, stieß in unserer

Gruppe auf Skepsis, ja Ablehnung. Die »raison d'être« der Menschenrechte, fanden die Teilnehmer, liege darin, Willkür von Herrschern und Machtmissbrauch zu bekämpfen. Eine Großzahl der Staatsregime in der Welt hätte – so wurde dargetan – einen autokratischen Charakter. Die Menschenrechte stünden in Gefahr, als Instrumente zum Schutze der Machtunterworfenen an Durchschlagskraft zu verlieren, wenn sie durch Menschenpflichten ergänzt würden. Denn nur zu leicht sei es für den Machthaber, unter Berufung auf Menschenpflichten die in langer Geschichte erkämpften Menschenrechte zu relativieren, auszuhebeln oder in ihr Gegenteil zu verwandeln.

Helmut Schmidt fühlte sich missverstanden. Er hatte kein Gehör für solche Töne der Kritik. Nunmehr, nachdem ich mehrere der Schmidt'schen Bücher gelesen habe, verstehe ich seine republikanische, von Hamburgs Staatstradition geprägte Gedankenwelt viel besser, ja bewundere ich sie. Sie haben mir, sehr geehrte Frau Vorsitzende, eine Gelegenheit gegeben, Abbitte zu leisten.

-
- 1 Druckfassung der Rede, gehalten am 5. November 2010 anlässlich der 10. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts an der Bucerius Law School, Hamburg.
 - 2 Ich danke dem Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen und insbesondere Frau Professor Birgit Weitemeyer ganz herzlich für die Einladung. Sie hat mich für weitere Arbeit auf diesem Gebiet (insbesondere der Gemeinnützigkeit) inspiriert. Auch danke ich Herrn cand. phil. Jonathan Pärli für tatkräftige Mitarbeit.

Gemeinnützigkeitsrecht im Wettbewerb – Determinanten der Gemeinwohlförderung im offenen Steuerstaat

MICHAEL DROEGE

- I. Von der neuen Subsidiarität des »Dritten Sektors«
- II. Gemeinnützigkeit und Wirtschaft – Zur Dogmatik der partiellen Steuerpflicht
 - 1. Wettbewerbsneutralität als Besteuerungsprinzip im Gemeinnützigkeitsrecht
 - 2. Der Zweckbetrieb als Synthese von wirtschaftlicher Betätigung und Gemeinnützigkeit
 - 3. Gemeinnützigkeitsrecht als Epiphyt im ökonomisierten Sozialstaat
- III. Verfassungsrechtliche Determinanten partieller Steuerpflicht – Gemeinwohlförderung durch Steuersubventionsrecht
 - 1. Zur Förderung Bürgerschaftlichen Engagements – Die öffentliche Aufgabe als Fluchtpunkt der Gemeinnützigkeit
 - 2. Gemeinnützigkeit und das Verfassungsrecht der Steuersubventionen
 - 3. Gemeinnützigkeit und das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung
- IV. Gemeinwohl im Wettbewerb – Die partielle Steuerpflicht im beweglichen System
- V. Summary

I. Von der neuen Subsidiarität des »Dritten Sektors«

Das Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht sieht sich in seiner Rolle als Sondersteuerrecht des »Dritten Sektors« einer erheblichen Dynamik ausgesetzt. Als Dynamisierungsfaktor wirkt insbesondere das Konzept des Wettbewerbs. Wirkmächtig ist der Gedanke des Wettbewerbs auf zwei Feldern: Wettbewerb nach außen in der transnationalen Dimension der Gemeinnützigkeit und Wettbewerb in der transsektoralen Dimension der Gemeinnützigkeit, also der Abgrenzung des Non-Profit- von dem For-Profit-Sektor. Wettbewerb im europäischen Kontext hat zu einer Öffnung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts für im Unionsraum ansässige gemeinnützige Akteure ebenso geführt, wie zu fragwürdigen Abwehrreaktionen des deutschen Gesetzgebers, der mit dem strukturellen Inlandsbezug des § 51 Abs. 2 AO eine Reterritorialisierung anstrebt. Die

wettbewerbsstrukturierenden Gehalte einer Idee des europäischen Gemeinwohlverbundes als Leitbild und Leitvorgabe für die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen werden kaum erkannt, obgleich sie die negative Integrationswirkung der Grundfreiheiten und die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten im Sinne eines differenzierten Anerkennungsregimes transnationaler gemeinnütziger Zwecke austarieren können¹. Der Gedanke des transsektoralen Wettbewerbs hingegen fordert die Frage nach der Legitimation der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Akteure heraus, tragen doch gewinnorientierte Wirtschaftsunternehmen wie altruistisch-motivierte Organisationen des Dritten Sektors gleichermaßen zum Gemeinwohl bei. Dem transsektoralen Wettbewerb ist das Sphärenmodell geschuldet, dem die §§ 51 ff. AO folgen². Die steuerliche Privilegierung der einen hat ein erhebliches wettbewerbsverzerrendes Potential und wird deshalb grundsätzlich auf die marktfernen Sphären der Idealsphäre und der Vermögensverwaltung beschränkt. Die partielle Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 64 AO findet hier ihren Grund und verhindert Übergriffe in den fairen Marktwettbewerb. Zum Schwur im intersektoralen Wettbewerb kommt es dabei vor allem im Rahmen der Steuerfreiheit des Zweckbetriebes im Sinne der §§ 65 ff. AO. Einerseits ist hier die wirtschaftliche Betätigung in die Finalität der altruistischen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke einbezogenen, andererseits findet sie zumindest auf einem potentiellen Markt statt. Die Sicherstellung fairen Wettbewerbs im Angesicht wettbewerbsverzerrender Steuerfreiheit gilt es zum Ausgleich mit der steuerlichen Förderung gemeinwohldienlicher und altruistischer Tätigkeit zu bringen. In den Ausgleichsmechanismen ist in jüngster Vergangenheit eine von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs getragene Akzentverschiebung unter deutlicher Betonung des Prinzips der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung festzustellen.

Der Bundesfinanzhof hat in den letzten Jahren insbesondere den Katalogzweckbetrieb für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO unter dem Paradigma der Wettbewerbsneutralität restriktiv interpretiert. Schon in seiner aufsehenerregenden Entscheidung zu Rettungs- und Krankenfahrten aus dem Jahr 2007 hat der Bundesfinanzhof einen Zweckbetrieb verneint, wenn »die Sorge für notleidende oder

gefährdete Mitmenschen um des Erwerbes wegen ausgeübt wird«. Hierfür sei allein maßgeblich, »ob die Bedingungen, unter denen sie ausgeübt wird, objektiv geeignet sind, Gewinne zu erzielen«. Davon sei regelmäßig auszugehen, wenn »die gleichen Leistungen zu denselben Bedingungen von nicht steuerbefreiten Anbietern erbracht werden und deren Tätigkeit als Gewerbebetrieb einzuordnen ist«³. Diese tatbestandliche Reduktion der Norm und damit der Wohlfahrtspflege auf einen Arkanbereich jenseits des Marktes hat der Gerichtshof im vergangenen Jahr ausgebaut und bestätigt. Der Bundesfinanzhof hatte die Tätigkeit einer GmbH zu beurteilen, die Leistungen zur Betreuung von entwicklungsstörungen und behinderten Menschen, insbesondere Abend- und Nachtdienste, im Auftrag von selbst gemeinnützigen Einrichtungsträgern erbracht hat⁴. Im Rahmen des § 66 AO qualifizierte der Senat die Betreuungsleistungen als bloße Betätigung einer Hilfsperson, fehle es doch wegen der vertraglichen Verpflichtung allein den Einrichtungsträgern gegenüber an der »Unmittelbarkeit« der Leistungserbringung gegenüber den Hilfsbedürftigen und damit an dem Kriterium der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO. Hierbei implementiert der erste Senat das Kriterium der Unmittelbarkeit des »Zugutekommen« der Leistungen nicht aus dem Grundsatz der Selbstverwirklichung gemeinnütziger Zwecke des § 57 AO, sondern innovativ, aber systematisch verfehlt aus der Rechtsprechung des Fünften Senats zur umsatzsteuerlichen Befreiungsnorm des § 4 Nr. 18 UStG⁵. Hinsichtlich der Voraussetzungen der Zweckbetriebsbefreiung nach § 65 AO hat der Bundesfinanzhof die Sache zurückverwiesen, indes erneut auch hier eine restriktive Interpretation der Tatbestandsmerkmale erkennen lassen. Die Frage, ob der Wettbewerb unvermeidbar i.S.v. § 65 Nr. 3 AO ist, sei vor dem Hintergrund der von Art. 3 Abs. 1 GG gebotenen staatlichen Wettbewerbsneutralität zu beantworten⁶. Ob die Klägerin mit ihren entgeltlichen Betreuungsleistungen und Arbeitsmaßnahmen einen Zweckbetrieb unterhalten habe, hänge letztlich davon ab, ob private Unternehmen gegenüber behinderten und entwicklungsstörungen Personen vergleichbare Leistungen zu ähnlichen Bedingungen erbringen könnten. Werde der von der Klägerin geförderte Personenkreis in gleicher Weise auch durch steuerpflichtige Unternehmen betreut und gefördert oder wäre dies zu ähnlichen Bedingungen möglich, bedürfe es keiner Steuerbefreiung der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin. Vielmehr sei für diesen Fall

der Wettbewerbsneutralität der Vorzug zu geben⁷. Der Senat konnte insoweit an seine Entscheidung zur entgeltlichen Übernahme von Leistungen eines eingetragenen Vereins der freien Wohlfahrtspflege gegenüber einem selbst nicht gemeinnützigen Vermieter altenbetreuter Wohnungen anknüpfen⁸. Auch hier scheiterte die Steuerfreiheit als Betrieb der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO an der mangelnden »Unmittelbarkeit« der Leistungserbringung. Eine Steuerbefreiung als Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO ließ der Senat schon an der fehlenden Zwangsläufigkeit der wirtschaftlichen Betätigung im Sinne des § 65 Nr. 2 AO scheitern, enthielt sich aber nicht eines obiter dictum zur Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO. Von einem vermeidbaren Wettbewerb sei schon deshalb auszugehen, »weil es zu einer zusätzlichen, durch die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke nicht erforderlichen Beeinträchtigung des Wettbewerbs führen würde, wären auch Leistungen im Bereich des altenbetreuten Wohnens, die gegenüber steuerpflichtigen Rechtssubjekten erbracht werden, die nicht zu dem durch die Satzung begünstigten Personenkreis gehören, in die Steuerfreiheit einbezogen. Denn dadurch würden sich die Leistungen auch in wettbewerbsrelevanter Weise auf den Bereich auswirken, auf dem sich der steuerpflichtige Leistungsempfänger betätigt⁹.

Auch jenseits der genannten Rechtsprechung im Bereich der Wohlfahrtspflege drängt die Rechtsprechung den Zweckbetrieb immer weiter zurück. Sei es, dass sie im Falle eines Totalisatorbetriebes eines Traberzuchtvereins nicht mehr von einem vom Rennbetrieb trennbaren Zweck-, sondern von einem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgeht¹⁰; sei es, dass sie Außenumsätze von Selbstversorgungseinrichtungen nur dann im Rahmen eines Zweckbetriebes im Sinne des § 68 Nr. 2 b. AO ansiedeln will, wenn entsprechende Überkapazitäten nur gelegentlich genutzt werden, nicht aber »über Jahre hinweg« entsprechende Kapazitäten über den eigenen Bedarf aufrechterhalten werden¹¹.

Die Rechtsprechung liefert mit einiger Vergröberung ein klares Bild: Die Steuerfreiheit des Zweckbetriebes scheint im Wettbewerb die wettbewerbsverzerrende und darum restriktiv zu handhabende Ausnahme zu sein. Die Wettbewerbsnachteile des nicht begünstigten Konkurrenten sind in ein subjektiv-öffentliches Recht gekleidet nicht nur im Wege der

Konkurrentenklage prozessual gut abgesichert¹² sie scheinen als Gemeinwohlnachteile die steuerliche Privilegierung gemeinnütziger Akteure weitgehend auszuschließen. Die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung wird zur Regel, die den Non-Profit-Sektor weitgehend in »marktferne« Felder verlagert. Diese neue und in gewisser Weise gerade umgekehrte Subsidiarität des »Dritten Sektors« fordert eine grundsätzliche Ortsbestimmung des Gemeinnützigkeitsrechts im Schnittbereich zur gewinnorientierten Wirtschaft¹³.

II. Gemeinnützigkeit und Wirtschaft – Zur Dogmatik der partiellen Steuerpflicht

Der dogmatische Ausgangspunkt der Verhältnisbestimmung zur Erwerbswirtschaft ist traditionell eindeutig beschrieben: Der Status steuerlicher Gemeinnützigkeit ist in seinem Kern ein Aliud zur wirtschaftlichen, gewerblichen Teilnahme am Markt. Die Partizipation des Staates am Erfolg eigennützigen Gewinnstrebens mit dem Mitteln der Steuerbelastung steht in »konzeptioneller Alternativität«¹⁴ zum staatlichen Steuerverzicht im Falle der uneigennützigen, privaten Förderung des Gemeinwohls. Beide Wege haben einen unterschiedlichen Ausgangspunkt, aber laufen auf dasselbe Ziel zu – »Gemeinwohlfinanzierung«¹⁵. Mehr noch: auf der Strecke gibt es Berührungspunkte und gemeinsame Wegstrecken. Letztere sind auch Ausdruck dessen, dass in der Terminologie des § 55 AO »eigenwirtschaftliche« Betätigungen für gemeinnützige Körperschaften ein wesentliches Element der Finanzierung ihrer Tätigkeiten sind¹⁶. Soweit gemeinnützige Körperschaften wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, geraten sie in Konkurrenz mit nicht steuerbegünstigten Unternehmen, die wirtschaftlich am Markt agieren. Der Gesetzgeber versucht diese Konkurrenzsituation mit dem Mittel der partiellen Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zu entschärfen und »einen Interessenausgleich zwischen der steuerbelasteten Privatwirtschaft und den gemeinnützigen Körperschaften«¹⁷ zu finden. Die Grenzziehung zwischen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke und dem eigennützigen Gewinnstreben wird in Rechtsprechung¹⁸ und Literatur¹⁹ gemeinhin auf

den Gedanken der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung zurückgeführt. Die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes wahrt insoweit Kontinuität. Durch das Gemeinnützigkeitsrecht sollen grundsätzlich keine steuerlichen Vorteile begründet werden, die »Marktwettbewerb und Freiheitswahrnehmung verfremden«²⁰.

1. Wettbewerbsneutralität als Besteuerungsprinzip im Gemeinnützigkeitsrecht

Die Wettbewerbsneutralität ihrerseits ist als Besteuerungsprinzip seit langem anerkannt. Der Reichsfinanzhof hatte schon Ende der 1920er Jahre die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung als Gebot »der steuerlichen Gerechtigkeit« und der »gleichmäßigen Lastenverteilung« begriffen²¹. Auch *Alfred Riewald* hat Mitte der 1950er Jahre darauf hingewiesen, dass die Rechtfertigung der Gemeinnützigkeit am Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dann ihre Grenze fände, »wenn sie einzelnen Personen steuerliche Vorteile bringen oder in den freien Wettbewerb störend eingreifen würde«²². Als flexibles Besteuerungsprinzip wird die Wettbewerbsneutralität in ihrer Rezeption im Gemeinnützigkeitsrecht zur relativ starren Regel. So wird etwa im Sondervotum zum Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission ausgeführt, dass der verfassungsrechtliche Rechtfertigungszwang für Abweichungen von der »Gleichheit des Wettbewerbs« für die Steuer besonders streng sei, »weil diese gegenleistungsfreie Abgabe nur als allgemeine und gleiche Last legitimierbar« sei²³. Die Nichtbesteuerung von Zweckbetrieben wird von *Joachim Lang* gar als Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität qualifiziert, »wenn der Zweckbetrieb am Wettbewerb teil nimmt«; ungeachtet dessen, dass die »verunglückte und umstrittene Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO« dies im unvermeidbaren Umfang konzediere²⁴. Die Rechtfertigung einer Wettbewerbsverzerrung wird nicht einmal mehr erwogen. Die Wettbewerbsneutralität wird als »ratio legis« des Normregimes wirtschaftlicher Betätigung gemeinnütziger Körperschaften zum beherrschenden Leitprinzip der Norminterpretation²⁵ – bis in die Verästelungen der Gewinnermittlung im wirtschaftlichen

Geschäftsbetrieb²⁶. Kurz: Gemeinnützigkeit scheint im ihrem Kern in der Tat mit Marktferne einherzugehen.

Sucht man nach Gründen hierfür, kann man auf die Regelung des § 65 Nr. 3 AO verweisen, in der der Wettbewerbsgedanke als *ratio legis* ausdrücklich verankert sein soll²⁷. Hiernach ist ein Zweckbetrieb nur gegeben, wenn »der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist«. Letztlich ist der Gedanke der Wettbewerbsneutralität auch in der Entstehungsgeschichte dieser Norm wie der §§ 14, 64 ff. AO überhaupt unmittelbar angelegt. Im Konzert mit dem Argument des Marktversagens, das sich auch der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen zu eigen gemacht hatte²⁸, werden die Grenzen der steuerbefreiten gemeinnützigen Sphäre gegenüber dem Wettbewerb am Markt gezogen. Die Steuerfreiheit des Zweckbetriebes nach § 64 Abs. 1 letzter Halbsatz AO in Verbindung mit den §§ 65 ff. AO bildet insoweit die »Nagelprobe« im Verhältnis der Förderung gemeinnütziger Zwecke durch Steuerbefreiung und der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts²⁹.

2. Der Zweckbetrieb als Synthese von wirtschaftlicher Betätigung und Gemeinnützigkeit

Die Einschätzungen über die gesetzliche Auflösung dieses Zielkonflikts fallen entsprechend unterschiedlich aus. Ist dem einen der Zweckbetrieb eine überflüssige Kategorie³⁰, so bildet er für den anderen den unverzichtbaren Ausdruck staatlicher Verantwortung für die Daseinsvorsorge³¹. Einigkeit scheint aber im skeptischen Blick auf die derzeitige gesetzliche Ausgestaltung des Zweckbetriebs zu bestehen: der gegenwärtige Rechtsbestand wird als »grundlegend unbefriedigend« qualifiziert, Gesetzgebung und Rechtspraxis operierten »weitgehend theorielos auf der Grundlage der Wortwahl der einschlägigen Gesetzestexte, überkommenen Vorstellungen über die Gegensätze von altruistischer, angeblich wirtschaftsfremder und eigenwirtschaftlicher Tätigkeit und natürlich mit einem Schuss Pragmatik«³² – ein

Pragmatismus, der wahrscheinlich nicht hinreichend ist, die »Grenzlinie zwischen der partiellen Steuerpflicht und der Steuerbefreiung« aus der Perspektive sowohl des nationalen Verfassungsrechts und insbesondere der europäischen Ebene zu verteidigen³³.

Was macht das Unbefriedigende des gegenwärtigen Rechtsbestandes aus? Der Gesetzgeber hat den Zweckbetrieb im Grundtatbestand des § 65 AO relativ abstrakt definiert. Dieser umschreibt durch kumulativ zusammenwirkende³⁴ Merkmale eine besonders enge Beziehung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und der Teleologie der gemeinnützigen Körperschaften, der Förderung der gemeinnützigen Zwecke: Nach § 65 Nr. 1 AO muss der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dienen, die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Kumulativ macht § 65 Nr. 2 AO das Vorliegen eines Zweckbetriebes davon abhängig, dass dieser ultima ratio der Zweckverwirklichung ist, also »die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können«. Und schließlich hängt die Annahme eines Zweckbetriebes nach § 65 Nr. 3 AO davon ab, dass der »wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist«. § 65 Nr. 1 und Nr. 2 AO beziehen sich auf das Verhältnis der Idealsphäre zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, Nr. 3 hingegen nimmt externe Folgen im Verhältnis zu nicht begünstigten Wettbewerbern in den Blick. Die erste Relation hat schon der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung dadurch gekennzeichnet gesehen, dass »steuerbegünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sich nicht voneinander trennen lassen und gleichsam eine Einheit bilden«³⁵; die Erfüllung des Zwecks dürfe ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht »denkbar« sein³⁶. In Kontinuität zu diesen Formeln verlangt auch der Bundesfinanzhof in seiner Rechtsprechung, dass »sich steuerbegünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb decken, sich praktisch nicht voneinander trennen lassen und somit der steuerbegünstigte Zweck in jenem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb seine einzig mögliche Erfüllung findet«³⁷; die steuerbegünstigten Zwecke dürften »ohne die wirtschaftliche Betätigung nicht erreichbar« sein³⁸. Letztere muss mit anderen Worten das »unentbehrliche und einzige Mittel« zu ihrer Erreichung sein³⁹.

Neben diese »Abwägungsrelation« zwischen Zwecksetzung der gemeinnützigen Körperschaft und dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb tritt aber noch die im hiesigen Kontext ausschlaggebende und in § 65 Nr. 3 AO angelegte Abwägung zwischen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung⁴⁰. Hiernach soll der vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgehende Wettbewerb auf das zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare Maß beschränkt werden⁴¹. Ein unvermeidbarer Wettbewerb ist anzunehmen, wenn die »Allgemeinwohlvorteile«, die aus der Förderung der gemeinnützigen Zwecke durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb resultieren, die »Wohlfahrtsverluste aus Wettbewerbsbeeinträchtigungen« überwiegen⁴². Bei dem geringen Grad an tatbestandlicher Einhegung dieses Abwägungsvorganges verwundert es kaum, dass § 65 Nr. 3 AO als »etwas dunkle Bestimmung«⁴³ erscheint und die Anwendung des § 65 AO mit großen Unsicherheiten belastet ist⁴⁴. Der Bundesfinanzhof begegnet diesen Unsicherheiten dadurch, dass er den Gedanken des Wettbewerbsschutzes ganz in den Vordergrund seiner Überlegungen stellt und dabei die steuerrechtliche Dogmatik unmittelbar für verfassungsrechtlich angeleitete Abwägungsvorgänge öffnet⁴⁵. Durch steuerliche Regelungen dürften weder Marktzutrittsschranken errichtet oder Wettbewerber vom Markt verdrängt werden sollen, noch solle in sonstiger Weise der Wettbewerb beeinträchtigt werden⁴⁶. Die zu vermeidende Wettbewerbsbeeinträchtigung ist dabei prospektiv zu verstehen: Entscheidend ist nicht die aktuelle Wettbewerbssituation, sondern, ob eine Wettbewerbslage auf dem konkreten relevanten Markt, gegenüber dem potenziell kongruenten Kundenkreis bei lebensnaher Betrachtung möglich ist⁴⁷. Die Rechtsprechung knüpft sodann für die Frage, ob der Wettbewerb unvermeidbar i. S. d. § 65 Nr. 3 AO ist, an die aus Art. 3 Abs. 1 GG gebotene »staatliche Wettbewerbsneutralität« an. Unter Rekurs auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts fordert der Bundesfinanzhof für einen steuerlichen Eingriff in den Wettbewerb einen diesen rechtfertigenden »hinreichenden sachlichen Grund für eine steuerliche Bevorzugung bzw. Benachteiligung«⁴⁸. Insoweit sei zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem intakten Wettbewerb und an der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten abzuwägen⁴⁹. Der Bundesfinanzhof steht einerseits auf dem Standpunkt, dass dann, wenn die

von der Körperschaft verfolgten steuerbegünstigten Zwecke auch ohne steuerlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen sind, aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar ist⁵⁰. Andererseits soll für die Abwägung der Gedanke des Marktversagens fruchtbar zu machen sein⁵¹. Wenn wirtschaftliche Geschäftsbetriebe Leistungen anbieten, die auf dem Markt nicht angeboten werden und zu marktüblichen Konditionen nicht angeboten werden könnten, ist ein eventueller »Restwettbewerb« hinzunehmen⁵². Schon der Reichsfinanzhof hatte es als Charakteristikum eines Zweckverwirklichungsbetriebes angesehen, wenn die Adressaten der wirtschaftlichen Betätigung »die wirtschaftliche Befriedigung ihrer Bedürfnisse aus irgendwelchen Notständen im freien Wettbewerb nicht finden können und daher auf die uneigennützige Hilfe angewiesen sind«⁵³.

Die Unbestimmtheit der abwägungsoffenen Generalklausel des § 65 AO wird verständlich, wenn man sich vor Augen führt, dass sie und ihre Vorgängernorm § 7 GemVO Kondensate der notwendig einzelfallbezogenen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes sind; die in der Fallentscheidung erwünschte Flexibilität wird durch die Generalisierung der Kriterien im Gesetz zum Hemmschuh der Rechtsanwendung. Diese Rechtsunsicherheit hat dazu geführt, dass der Gesetzgeber den speziellen Zweckbetriebskatalog der §§ 66 bis 68 AO »mit immer neuen Bestimmungen« ergänzt hat und »damit dem Rechtsanwender die Wertentscheidung abnimmt«⁵⁴. In den speziellen Katalognormen kommt es insbesondere auf die Vermeidbarkeit des Wettbewerbs nicht an⁵⁵, wohl aber muss die Einbeziehung in die besondere Teleologie der gemeinnützigen Körperschaft nach § 65 Nr. 1 und 2 AO gewahrt bleiben⁵⁶. Die eingangs geschilderte Rechtsprechung des ersten Senats des Bundesfinanzhofs zum Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege setzt sich mit der Übertragung des Wettbewerbsarguments von § 65 Nr. 3 AO auf § 66 AO über diesen systematischen Zusammenhang hinweg und überzeugt schon deshalb nicht.

Versucht man trotz des wenig justiziablen und widersprüchlich angeleiteten Abwägungsprogramms des § 65 AO dasjenige zu beschreiben, das das Rechtsinstitut des Zweckbetriebs kennzeichnet, hilft

die funktional-analytische Unterscheidung zwischen »daseinsvorsorgendem Zweckbetrieb« und der »Leistungserbringung in Verfolgung konkurrierender bzw. pluralistischer Gemeinwohlzwecke«⁵⁷ weiter: Mit dem erstere Zweckbetriebe kennzeichnenden Begriff der Daseinsvorsorge wird die im zeitgenössischen Diskurs des öffentlichen Rechts untrennbar mit *Ernst Forsthoff* verbundene Terminologie⁵⁸ zur Umschreibung der staatlichen Aufgabe, für den einzelnen Bürger zu sorgen und ihm im Zusammenwirken mit privaten Trägern, seine Bedürfnisse für eine »normale Lebensführung« zu befriedigen, genutzt⁵⁹. Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht erscheint hier als (Förder-) Instrument staatlicher Wohlfahrtspflege. Leistungen der Daseinsvorsorge bilden den historisch überkommenen Kern gemeinnütziger Betätigungen, bei denen das Rechtsinstitut Zweckbetrieb basal angesiedelt war und ist⁶⁰.

Das Bild, das die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes vermittelt, stützt die Annahme, der Zweckbetrieb greife bei Daseinsvorsorgeleistungen im Falle des Marktversagens Platz⁶¹. Bei Zweckbetrieben im Bereich konkurrierender oder pluralistischer Gemeinwohlaufgaben, wie in der Zweckbetriebsausweisung für kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen nach § 68 Nr. 7 AO ist dies anders. Hier muss der Staat zur Förderung berechtigt sein, auch wenn hierdurch gemeinnützige Anbieter in Konkurrenz mit gewerblichen Anbietern treten, da insbesondere der kulturelle Sektor aus der »Vielfalt seines Angebots« lebt⁶². Hier deutet sich eine andere systematische Bedeutung des Marktgedankens an, die auch den Bundesfinanzhof umgetrieben hat, wenn auch er eben diese Angewiesenheit des »Kulturlebens« auf die »Vielfalt des Angebots« hervorhebt⁶³.

3. Gemeinnützigkeitsrecht als Epiphyt im ökonomisierten Sozialstaat

Durch das Leitbild der weitgehenden Marktferne des Zweckbetriebes im Bereich der klassischen Leistungen der Daseinsvorsorge begibt sich das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht in weitem Umfang in die Hand des Sozialgesetzgebers, der die Architektur der Sozialsysteme gestaltet und umgestaltet. Das Steuerrecht scheint hier dazu verdammt oder berufen zu sein, die konzeptionellen Ausgestaltungen der Sozialleistungssysteme

nachzuverfolgen. Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Akteure wird hier dann fragwürdig, wenn der Gesetzgeber den Bereich der Erbringung von Sozialleistungen nach Marktgesetzen konzipiert oder diese doch zumindest nachzuahmen sucht. Im Bereich der Erbringung von sozialen Leistungen ebnen sich die Unterschiede zwischen Trägern der »freien Wohlfahrtspflege« und privaten Anbietern zunehmend ein. Der klassische Vorrang der freien Wohlfahrtspflege vor der staatlichen Leistungserbringung wurde durch § 11 Abs. 2 Satz 3 SGB XI auf private gewerbliche Anbieter erweitert und der Markt der Pflegeleistungen so erst ermöglicht. So wird dem Bürger nicht nur nahegelegt, über die Grundsicherung in den gesetzlichen Sicherungssystem hinaus seinen Bedarf nach weiterer Absicherung auf dem Markt der Anbieter, sei es in Gestalt einer privaten Zusatzrente, privater Zusatzversicherung in der Krankenversicherung etc., zu decken; der Gedanke der Bedarfsdeckung auf dem Markt der Anbieter wird auch in das Leistungserbringerrecht zunächst des Pflegeversicherungs- und des Sozialhilferechts übertragen, indem den freien Trägern ihre gleichheitsrechtlich schon immer angegriffene Vorzugsbehandlung gegenüber gewerblichen privaten Anbietern genommen wird. Hier scheinen Rufe nach mehr Wettbewerb und nach dem Aufbrechen neokorporatistischer Strukturen Gehör zu finden⁶⁴. Auch kann durchaus gefragt werden, warum es der gemeinnützigen Förderung der Leistungserbringer, insbesondere der Krankenhäuser nach § 67 AO noch bedürfe, wenn diese doch durch Entgelte und ihre Einbindung in das System der staatlichen Krankenhausfinanzierung in ihrer daseinsvorsorgenden Funktion schon berücksichtigt werden⁶⁵.

Der die Entwicklung des Sozialstaates im letzten Jahrzehnt prägende Zug zur Ökonomisierung des Sozialen ist so auch für das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht nicht folgenlos. Dem Rückzug des daseinsvorsorgenden Staates, hin zur residualen Gewährleistungsverantwortung gegenüber und im Verhältnis zur marktmäßig erbrachten sozialen Dienstleistung, folgt der Rückzug des Zweckbetriebes scheinbar unaufhaltsam nach. Dies jedenfalls legt die geschilderte jüngere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, etwa zur Erbringung von Krankentransporten durch gemeinnützige Körperschaften, nahe⁶⁶. Hier soll allein maßgeblich sein, »ob die Bedingungen, unter denen

[die Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen im Sinne des § 66 Abs. 2 AO] ausgeübt wird, objektiv geeignet sind, Gewinne zu erzielen«⁶⁷. Nochmals: Von solchen Bedingungen, bei denen eine Gewinnerzielung möglich ist, sei regelmäßig auszugehen, wenn »die gleichen Leistungen zu denselben Bedingungen von nicht steuerbefreiten Anbietern erbracht werden und deren Tätigkeit als Gewerbebetrieb einzuordnen« sei⁶⁸. Auf den subjektiven Gemeinssinn scheint die Rechtsprechung jedenfalls im Bereich der Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege nicht mehr abstellen zu wollen, allein die objektive Wettbewerbslage mit gewinnorientierten gewerblichen Anbietern führt bei vergleichbaren Leistungen zur Erwerbsbezogenheit letzterer. Diese Wettbewerbslage wird nun gerade durch den Sozialgesetzgeber geschaffen, setzt dieser doch auf die realitätsnahe Simulation der Gesetze des Marktes, um auf die explodierenden Kosten der sozialen Sicherungssysteme begrenzend einzuwirken. In der Handhabung der »Unmittelbarkeit« der Leistungserbringung stellen sich im Rahmen des § 66 AO entsprechende Fragen. Wer hier mit dem Bundesfinanzhof tragend auf die vertraglichen Beziehungen der Beteiligten abstellen will, wird sich fragen lassen müssen, wie das sozialversicherungsrechtliche Leistungsdreieck zwischen Versichertem, Kostenträger und Leistungserbringer in diese Form der Exegese vertraglicher Beziehungen eingestellt werden kann.

Unabhängig davon, ob man den weitreichenden Annahmen der Rechtsprechung folgen will, wird auch jenseits der sozialen Daseinsvorsorge der Wettbewerbsgedanke dann den Zweckbetrieb tendenziell zurückdrängen, wenn der Staat für Daseinsvorsorgeleistungen Marktinstrumente nutzt, die Erbringung von Leistungen der Daseinsvorsorge liberalisiert und so für private Anbieter öffnet⁶⁹. Ob und in welchem Maße in dieser Situation dem nivellierenden Zug der Marktgesetzmäßigkeiten »Besonderheiten des durch die Zivilgesellschaft getragenen Dritten Sektors«⁷⁰ entgegengehalten werden können, ist auf anderer Ebene nicht nur eine Frage der Kompatibilisierung des offenen Sozialstaats mit den Marktfreiheiten und dem Beihilferegime des unionalen Rechts⁷¹, sondern ist auch eine Frage der konzeptionellen Einhegung und Selbstversicherung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht im Widerstreit zwischen steuerlicher Gemeinwohlförderung und Wettbewerbsfreiheit. Ohne grundlegende

konstitutionelle Grundierung dieses Spannungsverhältnisses wird auch die Dogmatik des Zweckbetriebes der §§ 65 ff. AO ihr erratisches Moment kaum ablegen, solange nicht belastbare Prinzipien für die Ausgestaltung eines Zweckbetriebskanons gefunden sind. Wenn jene aber identifizierbar sind, dann besteht kein Grund, den Grundtatbestand des Zweckbetriebes nach § 65 AO im Wettbewerb aufzugeben.

III. Verfassungsrechtliche Determinanten partieller Steuerpflicht – Gemeinwohlförderung durch Steuersubventionsrecht

Auf der Basis des geschilderten einfachgesetzlichen Austarierens des Wettbewerbsverhältnisses sind zwei Beobachtungen zu treffen: Zum ersten stellt sich die Frage nach der grundsätzlichen Legitimation der Steuerfreiheit gemeinnütziger Körperschaften unausweichlich im Rahmen des Verhältnisses zur Wirtschaft. Zu zweiten steht die vorherrschende Dogmatik ganz unter dem Eindruck des Gebots der Wettbewerbsneutralität und lebt von der Prämisse dessen verfassungsrechtlicher Ableitung. Diese Prämisse bedarf der Ergänzung. Der Blick in das Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit kann ein ganz anderes Bild zu Tage fördern. Die Steuerbefreiungen gemeinnütziger Körperschaften rechtfertigen sich als Förderung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben im Gemeinwesen. Letztere tragen in gesetzlicher Konkretisierung des Gemeinwohls auch die verfassungsrechtliche Grundierung des Gemeinnützigkeitsrechts. Soweit die Steuerbefreiungen wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nicht rein deklaratorisch die Sphäre der Nichtsteuerbarkeit nachzeichnen, sondern konstitutiv wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von der Normalbesteuerung ausnehmen, sind sie als Steuersubventionen zu qualifizieren und damit am Maßstab der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung zu rechtfertigen. Die »Marktförderung« der Gemeinnützigkeit ist dabei von Verfassungs wegen nicht geboten, sondern Ergebnis eines kontingenten Prozesses der Rechtssetzung und der dogmatischen Durchdringung des einfachen Rechts.

1. Zur Förderung Bürgerschaftlichen Engagements – Die öffentliche Aufgabe als Fluchtpunkt der Gemeinnützigkeit

Das Gemeinnützigkeitsrecht kann als Förderung bürgerschaftlichen Engagements ausgewiesen werden⁷². Die Wiederentdeckung der Zivilgesellschaft und des bürgerschaftlichen Engagements ist dabei sicher auch ein Versuch, das vermeintliche Steuerungsversagen des Nationalstaates und die Überforderung des Wohlfahrtsstaates nicht als Verlustgeschichte zu begreifen, sondern ins Positive zu wenden: Der Rückzug des Staates wird umgedeutet in einen Prozess, der den Formen bürgerschaftlicher, gesellschaftlicher Selbstorganisation – als aktivierender Staat – den ihnen gebührenden Raum gibt⁷³. Hier ist die Förderung bürgerschaftlichen Engagements funktionales Äquivalent zu den Prozessen der Privatisierung und Aktivierung des Verteilungsmechanismus des Marktes für ursprünglich staatlich verwaltete Bereiche⁷⁴. Mit der Zivilgesellschaft scheint dabei nicht nur ein Gegenkonzept zum Großtrend der Ökonomisierung der Sozialwissenschaften gefunden zu sein, Zivilgesellschaft findet sich auch als stabilisierender Topos in den dynamischen Prozessen der Entgrenzung des Nationalstaates nach außen: Europäisierung und Globalisierung decken ihren Legitimationsbedarf des Regierens, der Normgebung jenseits des Staates, durch den Rückgriff auf zivilgesellschaftliche Konzepte⁷⁵.

Mit bürgerschaftlichem Engagement und Zivilgesellschaft scheinen gesellschaftstheoretische Konzeptionen gefunden zu sein, die die Eigengesetzlichkeit und Autonomie des Dritten Sektors und mit ihm den Anwendungsbereich des Gemeinnützigkeitsrechts adäquat beschreiben. Hier geht es um die Generierung des Kitts der Gesellschaft, die Pflege der Hervorbringung von Sozialkapital⁷⁶.

Mit der anders getönten Brille der Ökonomik betrachtet, durch die der wissenschaftliche Beirat unerhört auf das Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht geblickt hat⁷⁷, kommt der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit eine klare Aufgabe zu: Es kompensiert Marktversagen⁷⁸. Die Theorie der öffentlichen Güter liefert hier eine präzise Demarkationslinie zwischen Staat und Markt⁷⁹. Wendet man sie auf das Gemeinnützigkeitsrecht an, stellen sich erhebliche Rationalitätsgewinne ein. Die Ziele der Gemeinnützigkeit werden mit kollektiven Gütern leicht identifizierbar und ihre Förderungswürdigkeit am Kriterium des Marktversagens messbar⁸⁰. Dritter Sektor und steuerliches

Gemeinnützigkeitsrecht wechseln in der ökonomischen Perspektive aber grundlegend ihr Antlitz: Die Förderung bürgerschaftlichen Engagements findet sich als an Effizienz gemessene private Bereitstellung kollektiver Güter wieder. Der Dritte Sektor wird in dieser Rolle als Güterproduzent zu den Privaten gezählt, für die der Markt als Handlungsbereich gilt. Öffentliche Funktion und altruistische Motivation werden in der Logik rationaler Bedürfnisbefriedigung in geldwerte Vorteile umgemünzt und zur Quantité negliable⁸¹. Ausgeblendet bleiben in diesem Fokus jedoch meritorische Güter, zu denen weite Felder gemeinnützigen Engagements zählen. Öffentliche Museen, Theater, Ausbildungseinrichtungen, Kindergärten und Sportstätten sollen doch gerade in einem größeren Umfang bereitgestellt werden, als es den in der individuellen Zahlungsbereitschaft zum Ausdruck kommenden Präferenzen der Bürger entspricht⁸². Die wohlfahrtsökonomische Analyse des Gemeinnützigkeitsrechts offenbart auch, dass die altruistische Motivation gemeinnütziger Akteure die Modellannahmen des nutzenmaximierenden homo oeconomicus⁸³ an ihre Grenzen und darüber hinaus führt. Unter dem Prinzip des den Nutzen maximierenden homo oeconomicus ist privater Altruismus aber nicht von vornherein irrational oder gar außerhalb des Modells anzusiedeln. Entscheidend ist lediglich, was unter dem Nutzen des jeweiligen Akteurs zu verstehen ist. Die Freude um den Nutzen des Anderen kann ebenso erfasst werden wie der Nutzen aus dem eigenen philanthropischen Verhalten⁸⁴. Diese von der ökonomischen Theorie unter dem Begriff »warm glow«⁸⁵ erschlossene Nutzenquelle stellt etwa darauf ab, dass dem Spender die Spende ein gutes Gefühl bereitet, das den Nutzenverlust aus verringerten Konsummöglichkeiten überkompensiert⁸⁶.

Für die rechtswissenschaftliche Weiterentwicklung und Erfassung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts sind die Erkenntnisse der Rechts- wie der Verhaltensökonomik nur begrenzt aussagekräftig. Zwar können spieltheoretisch angeleitete experimentelle Settings Phänomene der Ausbeutung von Kollektivgütern als Folge von Verhaltenspräferenzen Einzelner erklärbar machen, zur Frage der Ausgestaltung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts können die verhaltensökonomischen Ergebnisse jedoch nur relativ wenig beitragen. Auch spricht gegen allzu große Hoffnungen auf eine ökonomisch-inspirierte Weiterbildung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts die Bedeutungsvielfalt des um

altruistische Interessen erweiterten Nutzenbegriffes⁸⁷. Wenn die ökonomische Theorie den Einwänden gegen rationale Wahlentscheidungen am Maßstab des Konsumnutzens dadurch begegnet, dass sie Phänomene der beschränkten Rationalität in den Nutzenbegriff einstellt, handelt sie sich eine mehrwertige Nutzenlogik ein, in der der Nutzen seine Rolle als allen Markt- bzw. Spielteilnehmern gemeinsame Größe verliert.

Die Lehre vom Dritten Sektor hat hingegen das Bewusstsein dafür geschärft, dass die Bereiche Staat und Gesellschaft einen »Brückensektor« mit fließenden Übergängen aufweisen⁸⁸. Dieser wird gemeinhin mittels des Begriffs des Öffentlichen identifiziert. Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht ist in seiner Ausrichtung auf die Förderung privater Gemeinwohlförderung letztlich in diesem Brückensektor anzusiedeln⁸⁹, bezieht sich auf das Öffentliche – und damit auf die Erfüllung öffentlicher Aufgaben⁹⁰. Öffentliche Aufgaben sind eine eigenständige Kategorie neben den staatlichen und gesellschaftlichen Aufgaben. Die rechtlichen und rechtsdogmatischen Folgen der Rückführung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts auf den Gedanken der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben sind freilich nicht zu überschätzen, dafür mangelt es der Kategorie der öffentlichen Aufgabe an Differenzierungspotential und damit an dogmatischer Leistungsfähigkeit⁹¹. Für die Rekonstruktion der steuerlichen Gemeinnützigkeit als Förderung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben spielt die beschränkte Trennschärfe des Begriffs indes keine Rolle. Mit ihm wird an den Prozess der über den Staat hinausweisenden Gemeinwohlkonkretisierung angeknüpft und damit die besondere Zielsetzung des Gemeinnützigkeitsrechts auf den Punkt gebracht. Der Begriff der öffentlichen Aufgabe leistet hier immerhin die Verdeutlichung dessen, dass der Staat kein Gemeinwohlmonopol hat und öffentliche Interessen auch und gerade durch Private verfolgt werden⁹². Der Grundgedanke, wegen der Substitution von Staatsaufgaben von der Pflicht entbunden zu werden, die staatliche Aufgabenerfüllung durch Steuerzahlung zu finanzieren, stellt eben nicht darauf ab, dass der Staat bei Ausbleiben des privaten Engagements tatsächlich Aufwendungen tätigen und seinerseits das private Gemeinwohlangagement ersetzen müsste⁹³. Im Bereich der sog. »pluralistischen Gemeinwohlaufgaben«⁹⁴ wäre dem Staat dies von Verfassungs wegen sogar versagt. Im Verhältnis zu Kultur und

Religion ist er zur Neutralität verpflichtet und deshalb darauf beschränkt, zur privaten Verwirklichung des Gemeinwohls zu ermuntern und zu ermutigen⁹⁵. Insoweit weist die steuerliche Gemeinnützigkeit eine überschießende Tendenz zur Gemeinwohlverwirklichung auf. Nicht die Schonung staatlicher Ressourcen, die Aktivierung der Bürger ist Zielsetzung des Gemeinnützigkeitsrechts⁹⁶.

2. Gemeinnützigkeit und das Verfassungsrecht der Steuersubventionen

Ein diese Zusammenhänge aufgreifendes Verfassungsrecht des Gemeinnützigkeitsrechts hat mit dessen steuer- und steuerverfassungssystematische Einordnung zu beginnen⁹⁷. Das Gemeinnützigkeitsrecht ist als Steuersubvention zu qualifizieren⁹⁸. Die altruistische Förderung des Gemeinwohls ist dabei steuerlich irrelevant, wenn sie sich außerhalb der steuerbaren Sphäre bewegt. Neben der Vermögensverwaltung haben die Befreiungsnormen aber insbesondere für die wirtschaftliche Betätigung, also die Sphären des Zweckbetriebes und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, konstitutive Bedeutung. In diesem Feld konstitutiver Wirkung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuerbefreiungen kann deren Subventionscharakter nicht mit dem Hinweis in Abrede gestellt werden, die Befreiungen entsprächen einem Verfassungsprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die Gehalte steuerlicher Leistungsfähigkeit sind vom Gesetzgeber in den weiten Grenzen des Art. 3 Abs. 1 GG erst zu konkretisieren⁹⁹. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist damit allenfalls ein gesetzliches Besteuerungsprinzip. Das freiwillige Opfer für das Gemeinwohl wandelt sich so auch unter grundrechtsgeleiteter Perspektive auf das insoweit maßgebliche Nettoprinzip nicht zum zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand¹⁰⁰.

Die Steuererleichterungen wegen Gemeinnützigkeit durchbrechen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in ihrer Rolle als steuergesetzliches Prinzip. Als solche sind sie allerdings nicht unzulässig, sondern lediglich rechtfertigungsbedürftig¹⁰¹. Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht sind also rechtfertigungsfähige Durchbrechungen der grundsätzlichen steuerlichen Belastungsentscheidungen in der

Handlungsform der Subvention¹⁰². Die negative Konnotation des Subventionsbegriffs bleibt dem Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht damit ebenso wenig erspart wie die zahlreichen verfassungsrechtlichen Problemlagen staatlicher Subventionspolitik¹⁰³. Das Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit ist nicht nur das Verfassungsrecht der Gemeinwohlkonkretisierung, es ist auch Subventionsverfassungsrecht¹⁰⁴.

3. Gemeinnützigkeit und das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung

Die Grenze der Wettbewerbsneutralität wird gemeinhin als verfassungsrechtliche Grenze ausgewiesen¹⁰⁵. Ihre verfassungsrechtlichen Grundierungen sind dabei ebenso unklar wie der Grenzverlauf. Das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung setzt dem Gemeinnützigkeitsrecht – insbesondere im Rahmen der Steuerfreiheit der Zweckbetriebe – jedenfalls keine starren Grenzen¹⁰⁶. Im Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verschränken sich Wettbewerbsgleichheit und Wettbewerbsfreiheit und damit auf der Verfassungsebene gleichheits- und freiheitsrechtliche Gehalte¹⁰⁷. Diese Dichotomie lässt sich auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nachzeichnen. Im Bereich der indirekten Steuern siedelt das Gericht in ständiger Rechtsprechung ein Gebot gleicher Chancen im Wettbewerb im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG an¹⁰⁸. Das Gericht hat aber auch hier die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers betont und dieser erst eine Grenze gezogen, wenn »ganze Gruppen von Steuerpflichtigen wesentlich stärker belastet sind als andere und dadurch in eine empfindlich ungünstigere Wettbewerbslage geraten«¹⁰⁹. Selbst die empfindliche Wettbewerbsbenachteiligung wird vom Gericht aber nicht von vornherein als gleichheits- und damit als verfassungswidrig angesehen¹¹⁰. Auch im Wettbewerb zielt der Gleichheitssatz nicht auf strikte Gleichbehandlung von Marktteilnehmern. Wettbewerbsgleichheit ist also nicht Produkt der gleichheitsrechtlichen Gewährleistung, sondern deren Edukt. Abweichungen von der Wettbewerbsneutralität als Maßstab der Gleichheit sind mithin rechtfertigungsbedürftig, aber eben auch vor Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigungsfähig. Das Verdikt der Verfassungswidrigkeit trifft eine

Wettbewerbsverzerrung erst dann, wenn sie nicht durch einen hinreichend gewichtigen Grund zu rechtfertigen ist. Das Bundesverfassungsgericht führt in diesem Sinne aus, dass es für die am Maßstab des Gleichheitssatzes vorzunehmende Prüfung darauf ankomme, »ob eine ganze Gruppe von Steuerpflichtigen *ohne hinreichenden sachlichen Grund* stärker belastet wird als andere und dadurch in eine empfindlich ungünstigere Wettbewerbslage gerät«¹¹¹. Unabhängig davon, ob die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG oder des Art. 12 Abs. 1 GG zu verorten ist, oder kumulativ beiden Gewährleistungen zugewiesen wird, ist sie jedenfalls nicht unverrückbares Ergebnis einer grundrechtsgeleiteten Abwägung zwischen Wettbewerbsfreiheit und gleichheit einerseits und für eine Wettbewerbsintervention streitender Gemeinwohlbelange andererseits, sondern steht an deren Anfang¹¹². Wegen der freiheitsrechtlichen Verbürgung der Teilnahme am Wettbewerb sind die Rechtfertigungsanforderungen aus dem Gleichheitssatz und der Berufsfreiheit weitgehend parallelisiert¹¹³. Die Marktferne des geltenden Gemeinnützigkeitsrechts erweist sich vor diesem Hintergrund als Entscheidung des Gesetzgebers, die von Verfassungs wegen nicht zwingend ist¹¹⁴.

IV. Gemeinwohl im Wettbewerb – Die partielle Steuerpflicht im beweglichen

Die Grenzen der Steuerfreiheit wegen Gemeinnützigkeit werden nicht starr durch das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung gezogen. Dieses bleibt auch im Gemeinnützigkeitsrechts angesichts seiner verfassungsrechtlichen Fundamente flexibles Rechtsprinzip und taugt nicht als strikte Rechtsregel. Mag die Wettbewerbsneutralität auch die »gesetzliche Förderungssystematik des Gemeinnützigkeitsrechts« als Leitprinzip prägen¹¹⁵, so beschränken sich doch die guten Argumente aus dieser Fördersystematik auf die Normarchitektur der §§ 14, 64 ff. AO und gewinnen aus diesen Normzusammenhängen ihre Überzeugungskraft. Eine Überzeugungskraft, die schwindet, wenn man das Gemeinnützigkeitsrecht als Steuersubventionsrecht qualifiziert¹¹⁶. Die relativ rigide zum Ausdruck

kommende Furcht vor Auswirkungen auf den Wettbewerb ist schon deshalb bemerkenswert, weil doch dem Staat im Wirtschaftsverwaltungsrecht die wettbewerbsverzerrende Subvention aus Gründen des Gemeinwohls überhaupt nicht fremd ist. Der funktionale Ersatz der Subvention durch die steuerliche Verschonungssubvention im Binnenraum des Gemeinnützigkeitsrechts scheint hier mit einer Verengung der Handlungsoptionen einher zu gehen.

Der Abgleich der Wirkungen wettbewerbsrelevanter Steuerbefreiungen im Gemeinnützigkeitsrecht mit den beweglichen, um der Grundrechte gewerblicher Wettbewerber willen gezogenen Grenzen der Wettbewerbsfreiheit, findet im Kern im Rahmen der Steuerfreiheit gemeinnütziger Zweckbetriebe statt. Die grundrechtliche Absicherung der Wettbewerbsfreiheit begründet hier sowohl den drittschützenden Gehalt der §§ 65 ff. AO – und mit der Konkurrentenklage das Mittel zu dessen prozessualer Durchsetzung – als auch ein Abwägungsgebot in Normstruktur und Anwendung. Verfassungsgeboten ist dabei nicht die Wettbewerbsneutralität als Abwägungsergebnis, sondern der Abwägungsvorgang. Wenn der Gesetzgeber es zum Tatbestandsmerkmal des Zweckbetriebes in § 65 Nr. 3 AO erhebt, dass der »wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist«, ist dies kein Beispiel einer »verunglückten«¹¹⁷ Norm, sondern adäquater Verweis auf den zugrundeliegenden verfassungsrechtlichen Abwägungsauftrag. Entscheidend ist hier, dass die Allgemeinwohlvorteile, die aus der Steuerfreiheit des Zweckbetriebes resultieren, gegenüber den »Wohlfahrtsverlusten aus Wettbewerbsbeeinträchtigungen«¹¹⁸ überwiegen. Die abwägungsoffene Generalklausel des § 65 AO lässt die Entscheidung, welches Maß an Wettbewerbsbeeinträchtigung um der gemeinnützigen Zwecke hinzunehmen ist, offen und verlagert sie auf die Ebene der Normanwendung und ihrer gerichtlichen Kontrolle. Hier obliegt es Finanzverwaltungen und -gerichtsbarkeit, im Einzelfall die erstrebte Förderung des Gemeinwohls und die Einbuße an Marktchancen der Konkurrenten in ein angemessenes Verhältnis zu setzen. Hierfür bietet § 65 Nr. 3 AO ein hinreichend elastisches Entscheidungsprogramm.

Dort hingegen, wo der Gesetzgeber der Verwaltung diese Aufgabe

unmittelbar abzunehmen sucht, ist die Normarchitektur des Gemeinnützigkeitsrechts nicht in gleicher Weise geeignet, die Steuerbefreiungen mit der Gewährleistung der Wettbewerbsfreiheit zu angemessenen Ausgleich zu bringen. Innerhalb der gesetzesunmittelbaren Ausweisungen von Zweckbetrieben in den §§ 66 ff. AO kommt es, auch wenn der erste Senat des Bundesfinanzhofes es vergessen zu haben scheint, auf die Wettbewerbsrelevanz gerade nicht mehr an¹¹⁹. Nicht Normanwendung, sondern schon die Normsetzung hat damit die Förderung der gemeinnützigen Zwecke und ihre Auswirkungen auf die Wettbewerbsfreiheit grundrechtskonform auszugleichen. Die ganz unterschiedliche Bedeutung des Marktes innerhalb der einzelnen in den §§ 66 ff. AO erfassten Sachbereiche deutet auf unterschiedliche Ergebnisse der Abwägung mit der Wettbewerbsfreiheit hin. Im Bereich von Kunst und Kultur sind die Gesetze des Marktes um der Angebotspluralität willen in größerem Maße auszuschalten als im Bereich der liberalisierten Daseinsvorsorge¹²⁰. Entscheidend ist für das Gelingen der Rechtfertigung einer Wettbewerbsverzerrung jedenfalls das Gewicht des im Zweckbetrieb sich verwirklichenden gemeinnützigen Zwecks. Der weite Auswahlspielraum des Gesetzgebers, Gemeinwohlbelange als gemeinnützige Zwecke auszuweisen, ist im Bereich der Wettbewerbsbeeinflussung um der Berufsfreiheit der Konkurrenten willen an das Verhältnismäßigkeitsprinzip gebunden und damit verfassungsrechtlich enger geführt.

Die starre gesetzliche Ausweisung von Zweckbetrieben ist ihrerseits kaum in der Lage, auf Änderungen in der Gewichtung zwischen gemeinnützigen Zwecken und der Wettbewerbsfreiheit oder eine Ausweitung des Marktes in bislang nicht nach seinen Gesetzen organisierte Lebensbereiche zu reagieren. Die konkreten Zweckbetriebsausweisungen der §§ 66 ff. AO beziehen sich im Kern auf die Erbringung von sozialen Dienstleistungen und betrafen ursprünglich Bereiche, in denen der Markt kein Angebot an Marktteilnehmer machen würde¹²¹. Nachdem der Gesetzgeber weite Bereiche des Leistungserbringerrechts dem Markt geöffnet hat, gewinnen die Zweckbetriebsausweisungen erheblich an Wettbewerbsrelevanz. Gewerbliche Krankenhäuser stehen im Wettbewerb mit freigemeinnützigen, die sich als Zweckbetriebe auf § 67 AO berufen können. Gemeinnützige Rettungsdienste konkurrieren als steuerbefreite

Zweckbetriebe im Sinne des § 66 AO mit gewerblichen Konkurrenzunternehmen. Die ursprüngliche Wertung des Steuergesetzgebers hat ihre sozialrechtliche Basis verloren und steht vor der Herausforderung, ein hinreichendes Maß an Schutz der Wettbewerbsfreiheit der gewerblichen Konkurrenten zu gewährleisten. Ein ähnlich flexibles Instrument, wie das Abwägungsprogramm des § 65 Nr. 3 AO, steht nicht zur Verfügung. Die dogmatische Reaktion läuft auf eine tatbestandliche Reduktion in Fällen von Wettbewerbsrelevanz hinaus. Auch hier mutiert die zu gewährleistende Wettbewerbsfreiheit und Chancengleichheit zur starren Grenze. Der Bundesfinanzhof verschließt sich augenscheinlich vor der Erkenntnis, dass die Erträge einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO der gemeinnützigen Zweckbindung unterliegen. Sie dienen der Wohlfahrtspflege und damit einer Kernaufgabe des freiheitlichen Sozialstaats, der als hinreichender Gemeinwohlbelang als solcher durchaus in der Lage ist, Eingriffe in die in Art. 12 Abs. 1 GG garantierte Freiheit zur Teilnahme am Wettbewerb zu rechtfertigen.

Das Gemeinnützigkeitsrecht teilt mit dem Steuersubventionsrecht die Handlungsform und mit dieser auch ein spezifisches Zwecksicherungsregime, nämlich neben dem Selbstlosigkeitsgebot auch die ihm eigene Vermögensbindung. Diese erfasst auch die Erträge des Zweckbetriebs und kann die Benachteiligung der mit der gemeinnützigen Körperschaft konkurrierenden freien Unternehmer ihrerseits verfassungsrechtlich rechtfertigen¹²². Die Förderung Bürgerschaftlichen Engagements ist dabei fest im verfassungsrechtlichen Humus der Förderung öffentlicher Aufgaben zu verankern. Das Gemeinnützigkeitsrecht ist nicht beliebiges Steuersubventionsrecht, bleibt es doch stets in den Prozess der steten und variablen Gemeinwohlkonkretisierung auch durch Gesetzgebung einbezogen.

Zukünftig mag die Ausweitung des Marktes und seiner Gesetze auf immer weitere Bereiche der Gemeinnützigkeit über die Grundrechtsposition des Nichtbegünstigten in weit höherem Maße eine disziplinierende Wirkung in der Frage der Ausweisung gemeinnütziger Zwecke auf den Gesetzgeber haben, kommt es doch bei der Rechtfertigung der Wettbewerbsbeeinflussung letztlich auf die Gewichtigkeit der geförderten Gemeinwohlbelange an. Die verfassungsrechtliche Grundierung der

Wettbewerbsneutralität und ihrer Grenzen vermag für die verfassungsrechtliche Legitimität der Gemeinnützigkeit so mehr zu leisten als die Forderung nach Systemkonsequenz. Als verfassungsrechtliches Prinzip implementiert die Wettbewerbsneutralität an den Sektorgrenzen der Gemeinnützigkeit und an den Grenzen der partiellen Steuerpflicht ein bewegliches System, dem in der Dogmatik der §§ 64 ff. AO stärker Rechnung getragen werden sollte. Wettbewerbsneutralität im europäischen Gemeinwohlverbund und mit ihr die Grundfreiheiten und das Beihilfeverbot¹²³ als Zuchtmeister des Steuergesetzgebers, der Steuerverwaltung und letztlich auch der steuerrechtlichen Dogmatik werden kaum Alternativen hierzu belassen.

V. Summary

With the right to nonprofit status, tax law offers an incentive to private persons working as volunteers in the public interest. It is however riddled with inconsistencies and ill-prepared for the integration of the German tax state into the Single European Market. Against this backdrop, this article deals with the basic theoretical principles and the legal dogmatics of nonprofit law and its relationship to neutrality of taxation in fair competition. Going beyond the field of tax law the foundations for public law appear in between the state and the market on the terms of the Europeanisation of the law. Lawmaking, legal dogmatics and the application of the law will have to adjust to the framework of a pluralistic Europeanised public welfare.

-
- 1 Dazu: *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, 524 ff. m. w. N.x
 - 2 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 6 Rz. 1 ff.; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 20 Rz. 7; Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 116 ff. So auch: Enquete-Kommission »Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements«, Abschlussbericht, BT-Drucks. 14/8900, 298.
 - 3 BFH v. 18.9.2007 - I R 30/06, BStBl. II 2009, 126. Nichtanwendungserlass: BMF v. 20.1.2009 -IV C 4 – S 0185/08/10001, DStR 2009, 165.
 - 4 BFH v. 17.2.2010 - I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006.
 - 5 Diese betreffen die von BFH v. 17.2.2010 - I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006,

- angeführten Entscheidungen des V. Senats (BFH v. 18.3.2004 - V R 101/01, BStBl. II 2004, 798; v. 18.10.1990 - V R 76/89, BStBl. II 1991, 268; v. 18.10.1990 - V R 35/85, BStBl. II 1991, 157). Dazu krit. auch schon: *P. Fischer*, jurisPR-SteuerR 33/2010 Anm. 2; *von Holt*, Steuerrechtliche Streitpunkte der arbeitsteiligen Zusammenarbeit gemeinnütziger Träger der Wohlfahrtspflege, DB 2010, 1791 ff.
- 6 BFH v. 17.2.2010 - I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006.
 - 7 BFH v. 17.2.2010 - I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006.
 - 8 BFH v. 16.12.2009 - I R 49/08, DStR 2010, 599.
 - 9 BFH v. 16.12.2009 - I R 49/08, DStR 2010, 599, 601.
 - 10 BFH v. 22.4.2009 - I R 15/07, BFHE 224, 405, DStR 2009, 1089.
 - 11 BFH v. 29.1.2009 - V R 46/06, BStBl. II 2009, 560.
 - 12 Zuletzt: BFH v. 18.9.2007 - I R 30/06, BStBl. II 2009, 126. Grundlegend: BFH v. 15.10.1997 - I R 10/92, BStBl. II 1998, 63. Siehe auch: BFH v. 8.7.2004 - VII R 24/03, BStBl. II 2004, 1034; v. 5.10.2006 - VII R 24/03, BStBl. II 2007, 243; v. 18.9.2007 - I R 30/06, DStR 2008, 290 ff. Zu unzulässigen, aber immerhin erwogenen Konkurrentenklagen außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts etwa: BFH v. 18.9.1984 - VII R 50-51/82, BStBl. II 1985, 12; v. 13.10.1987 - VII B 96/87, BStBl. II 1988, 67. Zur Konkurrentenklage aus der Literatur: *Enders*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, 1993; *van Lishaut*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, 1993; *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996 273 ff.; *Englisch*, Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht, StuW 2008, 43 ff.; *Knobbe-Keuk*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, BB 1982, 385 ff.
 - 13 Die nachfolgenden Erörterungen stellen im Wesentlichen eine Zusammenfassung einiger Thesen dar, die der Verfasser in: Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, ausführlich dargelegt hat.
 - 14 *Kirchhof*, Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, in: DStJG 26 (2003), 1, 5.
 - 15 *Kirchhof* (Fn. 14), 4.
 - 16 Schauhoff, Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeiten, in: *ders.* (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., 2010, § 6 Rz. 4 ff.
 - 17 *Hey* (Fn. 2), § 20 Rz. 8.
 - 18 BFH v. 15.10.1997 - I R 10/92, BStBl. II 1998, 63 m. w. N. zur st. Rspr., etwa auch: BFH v. 23.11.1988 - I R 11/88, BStBl. II 1989, 391; v. 13.8.1986 - II R 246/81, BStBl. II 1986, 831.
 - 19 *Hüttemann* (Fn. 2), § 6 Rz. 68 ff.; *Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts*, Gutachten, 1988, 156, und Minderheitsvotum *Isensee/Knobbe-Keuk*, daselbst, 442 f.; *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, 118 m. w. N.
 - 20 So die Umschreibung der Wettbewerbsneutralität in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Die Steuern, Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2004, § 118 Rz. 214.
 - 21 RFH v. 6.6.1928 - I A 192/27, RFHE 23, 309, 343. Zur Rechtsprechung ausführlich: *Mattern/Meißner*, RAO, 1964, §§ 17 – 19 StAnpG Anm. 2887 f.

- 22 Riewald, Die Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, BB 1954, 385, 385.
- 23 Isensee/Knobbe-Keuk, Sondervotum, in: *Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts*, Gutachten, 1988, 331, 443.
- 24 Lang, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, in: *WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung*, 3. Aufl., 2001, Kap. T Rz. 13.
- 25 Deutlich in der Arbeit von *Hüttemann* (Fn. 19), 113 ff.
- 26 Etwa: *Hüttemann*, Grundfragen der partiellen Steuerpflicht, in: Kohl u.a. (Hrsg.), *Zwischen Markt und Staat*, Gedächtnisschrift Walz, 2008, 269, 274 ff.
- 27 *Hüttemann* (Fn. 26), 270. Auf § 65 Nr. 3 AO hebt auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ab, siehe: BFH v. 15.10.1997 - I R 10/92, BStBl. II 1998, 63.
- 28 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, August 2006, 19 ff.
- 29 Lang (Fn. 24), Kap. T Rz. 152.
- 30 Seer, Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, in: DStJG 26 (2003), 11, 37 f. Vgl. auch: *Fischer*, Gemeinwohl, Daseinsvorsorge und bürgerschaftliches Engagement – eine Gedankenskizze zum Zweckbetrieb, in: Tipke/Söhn (Hrsg.), *Gedächtnisschrift Trzaskalik*, 2005, 49, 55 f.
- 31 Vor allem *Fischer* (Fn. 30), 49 ff.
- 32 Walz, Sinn und Zweck der partiellen Steuerpflicht für Erträge aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, in: *Non Profit Law Yearbook* 2001, 197, 199.
- 33 So auch die Einschätzung von *Walz* (Fn. 32), 197.
- 34 Hierzu: BFH v. 13.3.1992 - I R 8/88, BStBl. II 1992, 101.
- 35 Siehe etwa: RFH v. 24.7.1937 - VI a A 1/35, RStBl. 1937, 1103; v. 23.10.1937 - VI a 25/36, RStBl. 1937, 1159; v. 27.11.1937 - V A 500/34, RStBl. 1938, 38; v. 23.7.1938 - VI a 92/37, RStBl. 1938, 913.
- 36 RFH v. 23.7.1938 - VI a 92/37, RStBl. 1938, 913.
- 37 BFH v. 2.10.1968 - I R 40/68, BStBl. II 1969, 43, st. Rspr.
- 38 BFH v. 13.8.1986 - II R 246/81, BStBl. II 1986, 831; v. 15.10.1997 - II R 94/94, DStRE 1997, 1014 m. w. N.
- 39 BFH v. 12.6.2008 - V R 33/05, BStBl. II 2009, 221, st. Rspr. etwa: BFH v. 9.4.1987 - V R 150/78, BStBl. II 1987, 659. Aus der Lit. näher: *Franz*, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung, 1991, 247 f. Ähnlich Nr. 3 zu § 65 AEAO, wonach die Körperschaft den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zur Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke »unbedingt und unmittelbar« benötigen müsse. Die Rechtsprechung nimmt allerdings dieses Kriterium gelegentlich selbst nicht wirklich ernst: Ob eine Pferdepension für einen Trabrennverein tatsächlich – wie der Bundesfinanzhof annimmt (BFH v. 19.2.2004 - V R 39/02, BStBl. II 2004, 672) – »unentbehrliches Mittel« bei der Verfolgung des ideellen Vereinsrechts ist, darf wohl bezweifelt werden. Zur Veranstaltung von Trabrennen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nunmehr auch: BFH v. 22.4.2009 - I R 15/07, DStRE 2009, 762; v. 19.12.2007 - I R 15/07, BStBl. II 2009, 262. Zur Kritik auch: *Fischer* (Fn. 30), 57 m. Fn. 16.
- 40 Dies erkennt augenscheinlich *Fischer*, jurisPR-SteuerR 14/2001, 1, 3, wenn er der

Rechtsprechung vorwirft, durch die zuvor genannte »salvierende Abwägungsrelation« »Sinn und Zweck des Zweckbetriebes« zu verfälschen. Zur Abwägung auch schon: Koch/Becker/Riewald, RAO, 9. Aufl. 1963, § 17 StAnpG Anm. 10 b.

- 41 Siehe BFH v. 28.10.1960 - III 134/56 U, BStBl. III 1961, 109; *Lang* (Fn. 24), Kap. T Rz. 155 m. w. N.
- 42 *Hüttemann* (Fn. 19), 190. Zu den hier vernachlässigbaren alternativen Deutungen: *Wunsch*, Die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO als Schutznorm, 2002, 112 ff.
- 43 So *Riewald* (Fn. 40), § 17 StAnpG Anm. 10 b Ab 3, zu § 7 Ab 1 GemVO.
- 44 Zur Kasuistik: *Schauhoff*, Wettbewerbsschutz und steuerliche Gemeinnützigkeit, in: Kohl u.a. (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat, Gedächtnisschrift Walz, 661, 666 f.
- 45 BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573; v. 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314; v. 26.4.1995 – I R 35/93, BStBl. II 1995, 767. Siehe auch: *Wallenhorst/Halaczinsky*, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 2009, F Rz. 14 ff.
- 46 BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573.
- 47 BFH v. 30.3.2000 – V R 30/99, BStBl. II 2000, 705 (Vermietung von Schlittschuhen). Von dieser Entscheidung setzt sich Nr. 4 zu § 65 AEAO ab, wohl in dem Irrtum, der Bundesfinanzhof habe auf die konkrete Wettbewerbssituation abstellen wollen. Wie hier: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), AO, Losebl., § 65 Rz. 4.
- 48 BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573 unter Bezug auf: BVerfGE 43, 58 (70), st. Rspr.
- 49 BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573; v. 26.4.1995 – I R 35/93, BStBl. II 1995, 767.
- 50 Schon: BFH v. 11.4.1990 – I R 122/87, BStBl. II 1990, 724; st. Rspr. etwa auch: BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573; v. 26.4.1995 – I R 35/93, BStBl. II 1995, 767.
- 51 Siehe: BFH v. 28.10.1960 – III 134/56 U, BStBl. III 1961, 109.
- 52 Näher: *Hüttemann* (Fn. 19), 187 ff.
- 53 RFH v. 30.3.1930 - II A 40/30, RStBl. 1930, 241 (»mensa academica«, siehe auch: »Freiburger Kosttisch«: RFH v. 25.5.1921 - I B 162/21, RFHE 6, 41); v. 24.7.1937 - VI a A 1/35, RFHE 42, 64, 65 (Krankenanstalt); v. 24.9.1937 - VI a A 42/37, RFHE 42, 131 (Armenküche). Hierzu: *Fischer* (Fn. 30), 58 f.
- 54 *Schauhoff* (Fn. 16), § 6 Rz. 87. Freilich finden auch diese schon ihre Vorbilder in den §§ 8, 9 GemV. Die Regelungsgegenstände mögen teilweise neu sein, die Regelungstechnik ist es nicht.
- 55 Hierzu: BFH v. 18.10.1990 – V R 35/85, BStBl. II 1991, 157; v. 4.6.2003 – I R 25/02, BStBl. II 2004, 660 (für § 68 AO); *Hüttemann* (Fn. 2), § 6 Rz. 218; zur Spezialität auch: Nr. 1 zu § 68 AEAO.
- 56 BFH v. 4.6.2003 – I R 25/02, BStBl. II 2004, 660. Anders aber in Bezug auf die Beherbergung junger Erwachsener durch Jugendherbergen: BFH v. 18.1.1995 – V R 139-142/92, BStBl. II 1995, 446.
- 57 *Fischer* (Fn. 30), 57.

- 58 Grundlegend: *Forsthoff*, Die Verwaltung als Leistungsträger, 1938. S.a.: *ders*, Rechtsfragen der leistenden Verwaltung, 1959. Enger: *ders*, Lehrbuch des Allgemeinen Verwaltungsrecht, Band 1, hier: 6. Aufl., 1956, 304 ff.: »Der Daseinsvorsorge sollen alle Leistungen der Verwaltung an die Staatsgenossen zugerechnet werden. Dabei kann es zunächst keinen Unterschied ausmachen, ob diese Leistungen lebensnotwendig sind oder nicht (306)«.
- 59 Siehe auch: *Hellermann*, in: EvStL, 2006, Art. Daseinsvorsorge, Sp. 307 ff.
- 60 *Fischer* (Fn. 30), 57 ff. Ähnlich schon: *Hüttemann* (Fn. 19), 188 f.
- 61 *Fischer* (Fn. 30), 57 ff.
- 62 *Fischer* (Fn. 30), 66.
- 63 BFH v. 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314.
- 64 Monopolkommission, Hauptgutachten 1996/97, Marktöffnung umfassend verwirklichen, 330. Dazu schon: *Droege*, Staatsleistungen an Religionsgemeinschaften, 2004, 437 f.
- 65 So die Erwägung bei *Bertelsmann-Stiftung* (Hrsg.), Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts, Materialien, 1999, 89. Diese aufgreifend: *Fischer* (Fn. 30), 61.
- 66 BFH v. 18.9.2007 - I R 30/06, DStR 2008, 290.
- 67 BFH v. 18.9.2007 - I R 30/06, DStR 2008, 290, 292.
- 68 BFH v. 18.9.2007 - I R 30/06, DStR 2008, 290, 292.
- 69 Deutlich wird dies etwa am Beispiel der Abfallverwertung: BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573.
- 70 *Fischer*, juris-PR-SteuerR 14/2008, Nr. 1 Ziff. 12.
- 71 Siehe aber neben der Ausnahme für gemeinnützige Erbringer Gesundheitsdienstleistungen nach Art. 2 Ab 2 lit. f und von Leistungen in Erfüllung mildtätiger Zwecke nach Maßgabe des Art. 2 Ab 2 lit. j. der Dienstleistungs-RL (RL 2006/123/EG; ABl. 2006, L 376, 35 ff.) auch: *Europäische Kommission*, Europas neues Engagement, KOM(2007) 7259.
- 72 Statt Vieler: *Enquete-Kommission »Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements«*, Abschlussbericht, BT-Drucks. 14/8900, 297 ff.; *Igl/Jachmann/Eichenhofer*, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 54 ff.
- 73 *Münkler*, Konzepte der Zivilgesellschaft, in: Sprengel (Hrsg.), Philanthropie und Zivilgesellschaft, 2007, 41, 48 ff.
- 74 Näher: *Droege* (Fn. 1), 292 ff. m. w. N.
- 75 *Knodt/Finke*, Europäische Zivilgesellschaft, 2005; *Hewa/Stapleton*, Globalization, Philanthropy, and Civil Society, 2005; *Keane/Shapiro/Russell*, Global Civil Society?, 2003; *Curbach*, Global Governance und NGOs: Transnationale Zivilgesellschaft in internationalen Politiknetzwerken, 2003; *Adloff*, Zivilgesellschaft, 2005, 137 ff.
- 76 *Droege* (Fn. 1), 297 ff.
- 77 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (Anm. 28).
- 78 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (Anm. 28), 14 ff. Dazu auch: *Neumärker*, Die politische Ökonomie der privaten Bereitstellung öffentlicher Güter, 2003.

- 79 *Paqué*, Gemeinnützigkeit und Steuerbegünstigung, in: Non Profit Law Yearbook 2007, 1, 5.
- 80 Zur Wertung: *Droege* (Fn. 1), 304 ff.
- 81 *Anderheiden*, Gemeinwohl in Republik und Union, 2006, 197 ff.
- 82 Dazu: *Droege* (Fn. 1), 304 ff.
- 83 *Kirchgässner*, Homo Oeconomicus, 2. Aufl., 2000, 12 ff.
- 84 Nur: v. *Auer*, Philanthropie in der ökonomischen Theorie, in: Non Profit Law Yearbook 2004, 207, 209 ff.
- 85 *Becker*, A Theory of Social Interactions, Journal of Political Economy 82 (1974), 1063 ff.
- 86 v. *Auer* (Fn. 84), 213.
- 87 Näher: *Droege* (Fn. 1), 310 ff.
- 88 Nur: *Salomon/Anheier*, Der Dritte Sektor, Aktuelle internationale Trends – eine Zusammenfassung, The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, Phase II, 1999; Länderergebnisse für Deutschland bei: *Zimmer/Priller*, Gemeinnützige Organisationen im Wandel, 2007; *dies.*, Der Dritte Sektor: Wachstum und Wandel, 2001.
- 89 Zum schillernden Begriff des Gemeinwohls: *Hofmann*, Verfassungsrechtliche Annäherungen an den Begriff des Gemeinwohls, in: Münkler/Fischer (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn im Recht, 2002, 25, 25 ff.; *Isensee*, Gemeinwohl im Verfassungsstaat, in: Kirchhof/ders. (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band IV, 2004, 3. Aufl., § 71 Rz. 2 ff.; *Droege* (Fn. 1), 318 ff.
- 90 Zu diesen grundlegend: *H. Peters*, Öffentliche und staatliche Aufgaben, in: Dietz/Hübner (Hrsg.), Festschrift Nipperdey, Band 2, 1965, 877 ff.
- 91 Diesen Ertrag kann man der Diskussion um öffentliche Aufgaben als Privatisierungsschranken entnehmen, etwa: *Gramm*, Privatisierung und notwendige Staatsaufgaben, 2001, 56 ff.
- 92 Dazu: *Weiß*, Privatisierung und Staatsaufgaben, 2002, 26.
- 93 Hierzu nur: *Isensee*, Gemeinnützigkeitsrecht und Europäisches Gemeinschaftsrecht, in: DStJG 26 (2003), 93, 98 f.
- 94 *Isensee/Knobbe-Keuk*, Minderheitsvotum, in: Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts, Gutachten, 331, 350 ff.
- 95 Auch: *Kube*, Öffentliche Aufgaben in privater Hand – Sachverantwortung und Finanzierungslast, Die Verwaltung 41 (2008), 1, 6 f.
- 96 So auch: *Isensee* (Fn. 93), 100, der von einer »Aktivierung der Bürgerkompetenz« spricht.
- 97 Zur Forderung nach einem solchen: *Leisner-Egensperger*, Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit, in: Depenheuer u.a. (Hrsg.), Staat im Wort, Festschrift Isensee, 2007, 895 ff.
- 98 Dazu: *Droege* (Fn. 1), 347 ff.
- 99 Demgegenüber spricht die überwiegende Auffassung in der Literatur dem Leistungsfähigkeitsprinzip Verfassungsrang zu, etwa *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, 1983, 123 ff., 179 ff., 202 ff.; *Kirchhof*, Besteuerung

im Verfassungsstaat, 2000, 17 ff.; *Englisch*, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, DStR-Beihefter 34 (2009), 92 ff.; *J. Lang*, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3 ff. Das Bundesverfassungsgericht konnte die Frage nach dem Verfassungsrang des Leistungsfähigkeitsprinzip bislang offen lassen, etwa: BVerfG v. 6.7.2010 - 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563, 1566; v. 9.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, 234, 242; v. 12.5.2009 - 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 121; v. 23.1.1990 - 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87, BVerfGE 81, 228, 237; v. 4.12.2002 - 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, 48. Und schon: BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58, 64 f.; v. 7.11.1972 - 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103, 115 f.

100 Anders: *Kirchhof* (Fn. 14), 5.

101 Näher: *Droege* (Fn. 1), 351 ff.

102 Zu steuerlichen Verschonungssubventionen und dem Einsatz von Steuern als Lenkungsmittel: BVerfG v. 20.4.2004 - 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 ff.

103 Etwa: *Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1971; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, 1966; *Kirchhof*, Steuersubventionen, in: Osterloh u. a. (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, Festschrift Selmer, 2004, 745 ff.; *Mußgnug*, Gesetzesgestaltung und Gesetzesanwendung im Leistungsrecht, VVDStRL 47 (1989), 113, 120: Steuersubvention als »Irrweg«. Anders: *Weber-Grellet*, Lenkungssteuern im Rechtssystem, NJW 2001, 3657, 3664: »Lenkungssteuern sind weder anachronistisch noch verstaubt, sondern ganz im Gegenteil ein hochmodernes Instrument mit hoher Effizienz und relativ geringer Eingriffsintensität«.

104 Näher m. zahlr. w. N.: *Droege* (Fn. 1), 360 ff., 366.

105 Statt Vieler: *Hüttemann* (Fn. 19), 198 f.

106 Anders: *Hüttemann* (Fn. 19), 118 ff.; *Lang* (Fn. 24), Kap. T Rz. 13.

107 Hierzu umfassend: *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern, 520 ff.

108 BVerfG v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12, 27 f.; v. 28.1.1970 - 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375, 386; v. 5.3.1974 - 1 BvR 712/68, BVerfGE 36, 321, 334; v. 26.10.1976 1 BvR 191/74, BVerfGE 43, 58, 72; v. 11.2.1992 - 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238, 245; v. 29.10.1999 - 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132, 139; v. 10.11.1999 - 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, 155 f.

109 BVerfG v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12, 27 f.

110 So die Deutung bei *Kirchhof*, Die Steuern, in: Isensee/ders. (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2004, § 118 Rz. 214.

111 BVerfG v. 11.2.1992 - 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238, 245, Hervorhebung nur hier.

112 Näher: *Droege* (Fn. 1), 415 ff. m. w. N.

- 113 *Droege* (Fn. 1), 418 f.
- 114 *Droege* (Fn. 1), 419 ff.
- 115 Im Einzelnen: *Hüttemann* (Fn. 19), 118 ff.
- 116 *Trzaskalik*, Die steuerliche Förderung des Sports, *StuW* 1986, 219, 226 f.
- 117 *Lang* (Fn. 24), Kap. T Rz. 13.
- 118 Schon: *Riewald*, *BB* 1954, 385, 387.
- 119 BFH v. 18.10.1990 – V R 35/85, *BStBl. II* 1991, 157; v. 4.6.2003 – I R 25/02, *BStBl. II* 2004, 660.
- 120 *Fischer* (Fn. 30), 57 ff., 66.
- 121 *Schauhoff* (Fn. 16), § 6 Rz. 88.
- 122 *Trzaskalik* (Fn. 116), 227.
- 123 *Droege* (Fn. 1), 480 ff., 512 ff.

Die Verteilung der stiftungsrechtlichen Gesetzgebungskompetenzen zwischen Bund und Ländern

FLORIAN BECKER

- I. Einleitung
- II. Regelungsschichten des Stiftungsrechts
- III. Konkurrierende Gesetzgebungskompetenz und Ländergesetzgebung
 - 1. »Bürgerliches Recht« im Sinne von Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG
 - 2. Erschöpfende Ausübung der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz durch den Bund
- IV. Zusammenfassung
- V. Summary

I. Einleitung

Ein Stifter überträgt einen Teil seines Vermögens an eine juristische Person und widmet zugleich dessen weitere Verwendung für die Zukunft einem gewählten Zweck. In diesem Vorgang offenbart sich eine privatautonome und damit grundrechtlich geschützte¹ Entscheidung des Stifters. Damit ist der angemessene Ort der für die Errichtung und Tätigkeit der Stiftung erforderlichen rechtlichen Regelungen das BGB. Ungeachtet dieses Ausgangsbefunds ist das deutsche Stiftungsrecht durch ein Mit- und Gegeneinander bundes- und landesgesetzlicher Regelungen geprägt. Diese Gemengelage hat schon vor der »Modernisierung des Stiftungsrechts«² im Jahre 2002 einige Schwierigkeiten verursacht. Der Umstand, dass die Reform des Jahres 2002 eine Vergrößerung des bundesrechtlichen Anteils am Gesamtbestand des Stiftungsrechts zu Lasten der Länder mit sich gebracht hatte,³ hat die sich aus dieser gesetzlichen Gemengelage ergebenden Schwierigkeiten nicht kleiner werden lassen.

II. Regulationsschichten des Stiftungsrechts

Die Rechtsverhältnisse der rechtsfähigen privaten Stiftung werden durch Normen aus verschiedenen Rechtsquellen gespeist.⁴ Einen ersten Anhaltspunkt bietet die Aussage in § 85 BGB. Nach dieser Vorschrift wird die Stiftungsverfassung »soweit sie nicht auf Bundesoder Landesgesetz beruht, durch das Stiftungsgeschäft bestimmt.« Die Stiftungsverfassung ist die »Gesamtheit aller Rechtsnormen, die die Organisation der selbständigen Stiftung des Privatrechts betreffen«.⁵ In dieser Norm wird die Signifikanz des Stiftungsgeschäfts⁶ festgelegt, indem die soweit-Formulierung die Nachrangigkeit anderer Rechtsquellen deutlich macht.⁷ Existenz und Aktionsradius der Stiftung werden durch die Stiftungsverfassung bestimmt, die aber ihrerseits wiederum den gesetzlichen Vorgaben zu genügen hat. In deren Rahmen wird die Stiftungsverfassung durch das Stiftungsgeschäft und die darauf beruhende Stiftungssatzung determiniert (vgl. § 85 BGB). In § 85 BGB scheint auch das Zusammenwirken von privaten und staatlichen Entscheidungen in dem Bereich des Stiftungsrechts angelegt. Das BGB setzt das behördliche Tätigwerden in seinen Vorschriften voraus, das seine verfassungsmäßige gesetzliche Grundlage in den Landesstiftungsgesetzen findet, deren wesentliche Regelungsgegenstände die staatliche Stiftungsanerkennung und die Stiftungsaufsicht sind.⁸

Nach § 80 Abs. 1 BGB ist zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung nicht nur das privatrechtliche Stiftungsgeschäft, sondern darüber hinaus auch deren Anerkennung durch eine zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde erforderlich. Diese Anerkennung ist notwendig, damit die Stiftung Rechtsfähigkeit im Sinne der §§ 80 ff. BGB erlangt. Erst Stiftungsgeschäft und Anerkennung gemeinsam begründen die Rechtspersönlichkeit der Stiftung.⁹ Die Anerkennung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde ist ein privatrechtsgestaltender Verwaltungsakt,¹⁰ auf dessen Erlass der Stifter nach § 80 Abs. 2 BGB (»ist anzuerkennen...«) einen Anspruch hat, wenn

die gesetzlichen Gründungsvoraussetzungen vorliegen.¹¹ Es handelt sich also um einen Fall des präventiven Verbots mit Erlaubnisvorbehalt.¹² Die Erlaubnis ist dann ausgeschlossen, wenn die Stiftung ihrem Zweck nach eine »Gefährdung des Gemeinwohls« bedeuten würde, vgl. § 80 Abs. 2 BGB. Eine Gemeinwohlgefährdung liegt vor, wenn die Stiftung den Zweck verfolgen soll, gegen ein gesetzliches Verbot oder die guten Sitten zu verstoßen oder Verfassungsgüter (Schutz der Menschenwürde, Verbot der Diskriminierung wegen Rasse, Sprache, Abstammung oder des Glaubens) zu gefährden.¹³ Weiter setzt der Anspruch auf Anerkennung der Stiftung nach § 80 Abs. 2 BGB voraus, dass die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint. Die Behörde prüft insbesondere, ob das zugesagte oder mit Sicherheit zu erwartende Vermögen ausreichend ist, um den Stiftungszweck mit der in der Satzung vorgesehenen Organisation und den geplanten Instrumenten zu verfolgen. Die behördliche Zuständigkeit für diese Entscheidungen richtet sich nach den jeweiligen Landesstiftungsgesetzen desjenigen Bundeslandes, in dem sich der Sitz der Stiftung befindet.¹⁴ Auch einmal mit staatlicher Hilfe gegründet, steht die rechtsfähige Stiftung weiterhin unter behördlicher Aufsicht. Deren Beschränkung auf eine Rechtsaufsicht ist heute unstrittig und auch einfachgesetzlich vorgegeben.¹⁵ Die Stiftung kann wie andere gesellschaftliche Akteure (z.B. Vereine) lediglich durch gesetzliche Vorgaben auf Konkordanz mit der staatlichen Gemeinwohlförderung festgelegt werden. Die Kompetenz der Stiftungsaufsicht beschränkt sich auf die Durchsetzung dieser Vorgaben.¹⁶ Ebenso kann das Erlöschen der rechtsfähigen Stiftung nur mit staatlicher Assistenz erfolgen (vgl. § 87 Abs. 1 BGB). Letztlich steht der Fiskus sogar als möglicher Nutznießer eines Vermögensanfalls der erloschenen Stiftung bereit (vgl. § 88 S. 2 i.V.m. § 46 S. 1 BGB¹⁷). Die existierende Stiftung steht unter staatlicher Aufsicht.

Das hier nur knapp umschriebene Zusammenwirken von Staat und Privaten bei Gründung und späterer Tätigkeit der rechtsfähigen Stiftung ist allein aus historischer Perspektive verständlich. Die Tätigkeit privater Stiftungen wurde insbesondere im 19. Jahrhundert als nicht unproblematische »Konkurrenz« zu staatlicher Wohlfahrtspflege angesehen. Diese Situation machte eine Koordination von öffentlichen und privaten Interessen erforderlich, zu der allein der Staat zu berufen sein

sollte.¹⁸ Ein Motiv für das staatliche Interesse am Stiftungswesen, das die staatliche Beteiligung an dem Wirken der Stiftung von der Wiege bis zur Bahre nach sich zieht, stellt die früher dominierende Aufgabe der Abwehr von Gefahren für die Allgemeinheit dar.¹⁹ Zudem dient die staatliche Beteiligung der Durchsetzung des in Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung zum Ausdruck gekommenen Stifterwillens gegen abweichendes Verhalten der Organe und damit dem dauerhaften Schutz der Privatautonomie des Stifters.²⁰

Zum einen halten aber im Hinblick auf die beiden letztgenannten Aspekte - Schutz von Stifterwille und Allgemeinwohl - einige Landesstiftungsgesetze andere, z.T. weitergehende Regelungen als das BGB bereit. Zum andern sind Vorschriften, die das BGB seinerseits enthält, nicht intuitiv als solche des bürgerlichen Rechts zu kategorisieren. Im Folgenden sollen daher nach einer Klärung des kompetenzbegründenden Begriffs des bürgerlichen Rechts die sich hieraus ergebenden stiftungsrechtlichen Gestaltungsspielräume für die Landesgesetzgeber ermittelt werden.

III. Konkurrierende Gesetzgebungskompetenz und Ländergesetzgebung

Das Grundgesetz regelt die Verteilung von Gesetzgebungskompetenzen zwischen Bund und Ländern in Art. 70 GG. Hiernach verfügen die Länder über eine Gesetzgebungskompetenz zur Regelung derjenigen Sachbereiche, für die das Grundgesetz dem Bund eine Kompetenz nicht ausdrücklich oder implizit²¹ zugewiesen hat. Damit obliegt den Ländern außerhalb des Katalogs ausschließlicher Bundeskompetenzen, bei denen eine Landesgesetzgebung vorbehaltlich einer ausdrücklichen Ermächtigung durch Bundesgesetz vollständig ausgeschlossen ist (Art. 71 GG), eine originäre Rechtsetzungszuständigkeit.

Die Länder haben nach Art. 72 Abs. 1 GG in dem »Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung ... die Befugnis zur Gesetzgebung, solange und soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit nicht durch Gesetz Gebrauch gemacht hat«. Diese Formulierung impliziert, dass sich

der Bund sowohl zeitlich als auch sachlich darauf beschränken kann, nur Teile eines Sachgebietes zu regeln, während für die übrigen Teile die Landesgesetzgebung zuständig bleibt.²² Liegt allerdings eine erschöpfende bundesgesetzliche Regelung vor, können die Länder nicht einmal mehr identische,²³ geschweige denn »ergänzende«²⁴ Regelungen erlassen.

Art. 72 Abs. 1 GG fordert damit eine zweistufige Überprüfung. In einem ersten Schritt ist festzustellen, *ob* der Bundesgesetzgeber eine bestimmte Materie überhaupt geregelt hat. Nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG steht dem Bund die Regelung des bürgerlichen Rechts auf Grundlage einer konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz zu. Diese kann er seit der Föderalismusreform aus dem Jahre 2006 im Hinblick auf Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG sogar ohne die in Art. 72 Abs. 2 GG niedergelegte Erforderlichkeitsprüfung in Anspruch nehmen. Bezieht man die Frage nach dem »ob« der Gesetzgebung auf das bürgerliche Recht als solches, kann sie im Hinblick auf das BGB und die Vielzahl bürgerlich-rechtlicher Nebengesetze ebenso bejaht werden, wie angesichts der §§ 80 ff. BGB bei engerer Bezugnahme auf das private Stiftungsrecht. Der Bundesgesetzgeber hat sowohl in dem Bereich des bürgerlichen Rechts als auch in dessen Teilgebiet des Stiftungsrechts von »seiner Gesetzgebungszuständigkeit ... durch Gesetz Gebrauch gemacht«. Es bleibt aber die Frage, ob alle diejenigen Regelungen, die mit dem oben beschriebenen Gesamtkomplex des Stiftungsrechts in Zusammenhang stehen, auch tatsächlich solche des bürgerlichen Rechts im Sinne von Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG sind oder ob den Ländern nicht unabhängig von einer Überprüfung der Ausübung dieser konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz durch den Bund noch originäre, öffentlich-rechtliche Regelungsbefugnisse zustehen.

Eine weitere Frage geht in Anlehnung an die Formulierung von Art. 72 Abs. 1 GG dahin, *wieweit* der Bundesgesetzgeber im Bereich des Stiftungsrechts tätig geworden ist. Hat er auf eine nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG i.V.m. Art. 72 Abs. 1 GG durchaus mögliche und die Länder gänzlich ausschließende Vollregelung des bürgerlichen Stiftungsrechts vorgenommen oder hat er bei seinen Regelungen - sei es mit oder ohne Absicht - Lücken für den Landesgesetzgeber gelassen?

1. »Bürgerliches Recht« im Sinne von Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG

a) Die »normativ-rezeptive« Auslegung des Tatbestandsmerkmals

Die in Art. 74 GG aufgeführten Sachbereiche bedürfen nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einer strikten Interpretation.²⁵ Das »bürgerliche Recht« im Sinne von Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG, dessen Umfang nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts nicht anhand des Wortlauts der Verfassungsnorm zu identifizieren ist,²⁶ wird in der Regel recht bloss als »das Recht der Privaten« bzw. der Privatperson bezeichnet.²⁷ In seiner Entscheidung zum öffentlichen Wegeeigentum in Hamburg präzisiert das Bundesverfassungsgericht seine Ansicht durch Bezugnahme auf die Materialien zum BGB: In den Motiven (Bd. I, S. 1) heißt es: »Das bürgerliche Recht lässt sich im allgemeinen als der Inbegriff derjenigen Normen bezeichnen, welche die den Personen als Privatpersonen zukommende rechtliche Stellung und die Verhältnisse, in welchen die Personen als Privatpersonen untereinander stehen, zu regeln bestimmt sind«.²⁸ Anstatt aber nun hiervon ausgehend einzelne einfachgesetzliche Normen zu subsumieren, gibt das Gericht seine Interpretationshoheit über die Auslegung der verfassungsrechtlichen Kompetenzmaterien aus der Hand und verweist darauf, dass nicht nur im Blick auf das »bürgerliche Recht«, sondern hinsichtlich aller Gegenstände des in Art. 74 GG enthaltenen Kompetenzkatalogs »der historische Zusammenhang in der deutschen Gesetzgebung besondere Aufmerksamkeit [verdient]; dem Merkmal des ‚Traditionellen‘ oder ‚Herkömmlichen‘ kommt dabei wesentliche Bedeutung zu«.²⁹ Da das Gericht für den Begriff des »bürgerlichen Rechts« daraus gar den Schluss zieht, dass dieser in der gleichen Weise wie unter der Weimarer Reichsverfassung (vgl. Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 WRV) zu interpretieren sei,³⁰ wird aufgrund der historischen Entwicklungslinien dieses Kompetenztitels letztlich auf dessen Ausformung im Kaiserreich (vgl. Art. 4 Nr. 13 RV 1871³¹) zurückverwiesen.³² Daher soll der Begriff des bürgerlichen Rechts bei der Auslegung des Kompetenztitels nicht als Kontrastbegriff zu dem heutigen des öffentlichen Rechts und damit nicht so verstanden werden können, dass alles, was heute unter letzteren subsumiert wird, von

vornherein nicht »bürgerliches Recht« sein kann.³³ Diese Aussage steht allerdings in einem unklaren Verhältnis zu den ausführlichen Darlegungen des Gerichts in der Entscheidung zum öffentlichen Wegeeigentum. Hier betont das Gericht, dass sich die Abschichtung von öffentlichem und privatem Recht trotz der Verwobenheit beider Rechtsgebiete im Sinne einer umfassenden Sozialordnung schon bei Erarbeitung des BGB von einer dogmatischen zu einer kompetenzbestimmenden Idee gewandelt hatte.³⁴ Damit wird die Abschichtung von öffentlichem und privatem Recht zu dem entscheidenden Gesichtspunkt – allerdings erfolgt diese Abschichtung anhand der Maßstäbe des ausgehenden 19. Jahrhunderts.

Für die nach damaligem wie heutigem Verständnis bürgerlich-rechtlichen Regeln über das Stiftungsgeschäft, die Festsetzung des Stiftungszwecks etc. bleibt diese »normativrezeptive«³⁵ Sichtweise, die also auf einen bei der Verfassungsgebung bereits vorgefundenen Normenbereich verweist, ohne Folge. Verharrt man allerdings bei der Sichtweise des 19. Jahrhunderts, so gerät man bereits bei der Frage, ob der angesichts des Grundrechts auf Stiftung selbstverständliche Anspruch auf Anerkennung³⁶ der Stiftung bei Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Natur ist, in erhebliche argumentative Not. Man mag hier noch sagen, dass der nunmehr bundesgesetzlich geregelte Anspruch auf Anerkennung lediglich eine Vorfrage für den Eintritt oder den Wegfall privatrechtlicher Rechtsfolgen darstellt und damit zumindest im Wege des Sachzusammenhangs noch bürgerlich-rechtlicher Natur ist.³⁷ Dem ist zuzustimmen, soweit die Anerkennung allein der Kontrolle dahingehend dient, ob die für die Realisierung des privatautonomen Stifterwillens erforderlichen Voraussetzungen des BGB eingehalten sind. Jedenfalls soweit sie sich allein auf das Vorliegen der Stiftungsvoraussetzungen bezieht, wird die Anerkennung zum Schutze des Privatrechtsverkehrs erteilt oder verweigert, so dass ein hinreichender Bezug zum bürgerlichen Recht gegeben ist.

Aber es erscheint ausgesprochen fraglich, ob sich vor diesem Hintergrund auch die weitverbreitete Ansicht halten lässt, dass die nach heutigem unbefangenen Verständnis öffentlichrechtlichen weitergehenden Regelungen der Stiftungspolizei zur Durchsetzung der Interessen des Gemeinwohls ebenfalls Gegenstand des »bürgerlichen Rechts« und damit der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes im Sinne von

Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG sind.³⁸

b) Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG und die einseitig-hoheitliche Durchsetzung des Gemeinwohls

Völlig zwanglos lassen sich die Regelungen über die Strukturmerkmale der rechtsfähigen Stiftung, über ihre Organstruktur, ihre Entstehung und Stiftungsverfassung unter den Begriff des bürgerlichen Rechts subsumieren. Auch die Anforderungen an die selbständige Teilnahme der Stiftung am Rechtsverkehr gehören hierzu.³⁹ Durch diese Vorschriften stellt der Gesetzgeber die zur Ausübung grundrechtlicher Freiheit erforderlichen Rechtsformen zur Verfügung und regelt die Teilnahme der juristischen Person am Privatrechtsverkehr.⁴⁰ All diese Regeln geben der privatautonomen Willensbetätigung des Stifters Maß und Form und erreichen damit einen Ausgleich zwischen dem privatrechtlichen Geschäft und den Anforderungen des Rechtsverkehrs.

Darüber hinaus könnte man aber versucht sein, auch diejenigen Regelungen, die der Durchsetzung des wie auch immer verstandenen Gemeinwohls gegenüber der Stiftung dienen (vgl. z.B. § 80 Abs. 2 und § 87 Abs. 1 BGB), ebenfalls dem in dem oben beschriebenen Sinne verstandenen Kompetenztitel des bürgerlichen Rechts zuzuordnen und damit den Zugriff des Bundesgesetzgebers nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG zuzulassen.

Zum einen könnten diese auf das Gemeinwohl bezogenen Normen vor dem Hintergrund des normativ-rezeptiven Verständnisses des Begriffs unmittelbar als »bürgerliches Recht« im Sinne von Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG verstanden werden. Zum andern könnten sie auch unter Beibehaltung ihrer kompetenzrechtlichen Beurteilung als nicht-bürgerlich rechtliche Normen im Sinne einer untergeordneten Randerscheinung von originär bürgerlich-rechtlichen dem Kompetenztitel zugeordnet bleiben.

Die erste der beiden genannten Herangehensweisen überzeugt nicht. Es wird darauf hingewiesen, dass, wenn der Gesetzgeber eine normativ vorgeformte Materie »bürgerliches Recht« gefunden und sie als solche benannt hat, die einfachgesetzliche Ausformung auch den

Zuweisungsgehalt der Kompetenznorm bestimmt.⁴¹ Sie kann in letzter Konsequenz sogar einen kompetenzrechtlichen Bestandsschutz für den Kompetenzinhaber entfalten.⁴²

Selbst wenn man dieses historische Verständnis des Kompetenzbegriffs als Ausgangspunkt akzeptiert, bezieht sich die Verfassung doch nur auf die Grundstrukturen des historischen Normenbestandes und hindert den Gesetzgeber nicht an deren Fortentwicklung.⁴³ Zudem ist auch bei einer solchermaßen retrospektiven Betrachtungsweise die ursprüngliche Abgrenzung von bürgerlichem und öffentlichem Recht von Bedeutung; d.h. auch nur diejenigen Normen, die bereits früher wie oben⁴⁴ beschrieben charakterisiert wurden, können auch nach dieser Sichtweise als bürgerlich-rechtlich angesehen werden. Die Entstehungsgeschichte des Stiftungsrechts im BGB lässt in dieser Frage Schlüsse in die eine wie die andere Richtung zu.⁴⁵ Aber auch schon der Gesetzgeber des Jahres 1900 vertrat die Auffassung, dass der enge Zusammenhang des Stiftungswesens mit dem Recht der Gefahrenabwehr eine Mitwirkung der Landesgesetzgeber zur Geltendmachung öffentlicher Zwecke bei der Stiftungsgenehmigung geboten erscheinen ließ.⁴⁶

Schon bei Erlass des BGB ging es weder bei der Integration von Aufsichtsbefugnissen in den Gesamtkomplex des Stiftungsrechts noch bei der Geltendmachung öffentlicher Interessen gegenüber Stifter und Stiftung um eine Regelung des Rechts zwischen Privatpersonen. Freilich hat sich die Sichtweise auf Stiftung und Stifter insbesondere unter dem Grundgesetz und dem hier weitgehend anerkannten »Grundrecht auf Stiftung«⁴⁷ maßgeblich gewandelt und die Einflussmöglichkeiten des Staates wegen der grundrechtlichen Fundierung der Rechte von Stifter und Stiftung zurücktreten lassen. Wenn man aber auf den historischen Begriff des öffentlichen bzw. des bürgerlichen Rechts zurückgreifen möchte, so kann ein sich wandelndes Staatsverständnis, in das diese Begriffe eingebettet sind, wohl kaum eine veränderte Beurteilung erlauben.⁴⁸ Ansonsten würde der Sinn dieser historischen Herangehensweise konterkariert, die gerade begriffliche und inhaltliche Kontinuität und damit die Stabilität der Kompetenzordnung zu sichern sucht.

Daher ändert dies alles ebensowenig etwas an der öffentlich-rechtlichen Charakterisierung von einseitig-hoheitlichen Aufsichtsbefugnissen über

die Grundrechtsausübung, wie dies die Existenz von Art. 12 GG in dem Bereich des Gewerberechts tut. Auch die Zulassung eines Unternehmers zur Ausübung eines Gewerbes kann und muss von der privatautonomen Gründung des Unternehmens getrennt werden. Die Durchsetzung öffentlicher bzw. staatlicher Anliegen durch einseitig-hoheitliche Erlaubnisse oder Untersagungen ist und war stets als öffentlich-rechtlich zu charakterisieren. Sie verliert diesen Charakter auch nicht durch eine gewandelte verfassungsrechtliche Beurteilung der beaufsichtigten Tätigkeit, selbst wenn Aufsichtsdichte und –tiefe insbesondere durch grundrechtliche Vorgaben zurückgenommen werden.

Betrachtet man vor diesem Hintergrund die o.a. Vorschriften zur Anerkennung oder Veränderung der Stiftung, soweit diese nicht der Verwirklichung privatautonomer Zwecksetzung dienen und daher dem (hypothetischen) Stifterwillen, sondern vielmehr dem durch staatliche Entscheidungen determinierten Gemeinwohl Geltung zu verschaffen suchen (vgl. § 80 Abs. 2 und § 87 Abs. 1 BGB), so können diese nur öffentlich-rechtlicher Natur sein, da die verbindliche Determinierung der Belange des Gemeinwohls und deren einseitig-hoheitliche Durchsetzung durch Ge- oder Verbote alleinige Aufgabe des Staates und seiner Behörden ist. Es ging und geht hier nicht um »die Verhältnisse, in welchen die Personen als Privatpersonen untereinander stehen«.⁴⁹

Außer in den Fällen, in denen die Aufsichts- und Eingriffsbefugnisse gegenüber der Stiftung der Verwirklichung der Privatautonomie des Stifters dienen und damit noch in einem engen Zusammenhang mit dem privatrechtlichen Kern des Stiftergeschäfts stehen, führt die gesetzliche Verpflichtung der entsprechenden Behörden zur Durchsetzung des Gemeinwohls zu einer Zuordnung der entsprechenden Vorschriften zu dem öffentlichen Recht. Daher stellt sich erst und ausschließlich hinsichtlich derjenigen landesgesetzlichen Vorschriften, die Aufsichts- und Eingriffsbefugnisse zur Bewahrung des Stifterwillens enthalten und die damit der Wahrung privatautonomer Entscheidungen dienen, die Frage, ob der Bundesgesetzgeber von seinen bürgerlich-rechtlichen Kompetenzen erschöpfenden Gebrauch gemacht hat.

Auch der zweite Begründungsansatz für die Integration der auf die Verwirklichung des Gemeinwohls zielenden Vorschriften in den Bereich

des bürgerlichen Rechts vermag nicht zu überzeugen. Unter dem Blickwinkel der »Natur der Sache« bzw. des Sachzusammenhangs kann eine umfassende Regelung eines Zuständigkeitsbereichs auch solche Teilregelungen enthalten, »die zwar einen anderen Kompetenzbereich berühren, die aber gleichwohl Teil der im Übrigen geregelten Materie bleiben. Bei der Frage der Zuordnung solcher Teilregelungen zu einem Kompetenzbereich dürfen sie nicht aus ihrem Regelungszusammenhang gelöst und isoliert für sich betrachtet werden.«⁵⁰ »Eine enge Verzahnung und dementsprechend ein geringer eigenständiger Regelungsgehalt der Teilregelung sprechen regelmäßig für ihre Zugehörigkeit zum Kompetenzbereich der Gesamtregelung.«⁵¹ Der Bund darf auf dieser Grundlage nur solche Regelungen treffen, ohne die er eine ausdrücklich zugewiesene Kompetenz nicht sinnvoll in Anspruch nehmen könnte.⁵²

Auf diese Weise werden von maßgeblichen Vertretern der stiftungsrechtlichen Literatur diejenigen Behördenentscheidungen, die lediglich Vorfragen für den Eintritt oder den Wegfall privatrechtlicher Rechtsfolgen sind, als dem Kompetenztitel des bürgerlichen Rechts zugehörig angesehen.⁵³ Soweit es sich nur um die Anerkennung der Stiftung zum Zwecke der Erlangung der Rechtsfähigkeit handelt, greift diese Sichtweise durch. Allerdings wird aus der Verfassung selbst deutlich, dass mit diesem Argument nicht jedwede Regelung dem bürgerlichen Recht zugeschlagen werden kann. Das Grundgesetz hält in der durchaus vergleichbaren Situation des Vereinsrechts trotz der unzweifelhaften Zugehörigkeit des privaten Vereinsrechts zu dem Kompetenztitel des Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG für den Bund eine weitere Gesetzgebungskompetenz für das Vereinspolizeirecht⁵⁴ bereit.⁵⁵

Betrachtet man die fraglichen Normen des Stiftungsrechts im BGB, so kann auch ein »geringer eigenständiger Regelungsgehalt« dieser eigentlich öffentlich-rechtlichen Normen des Bundesstiftungsrechts nicht festgestellt werden. Vielmehr enthalten die Normen des Bundesrechts, die der einseitig-hoheitlichen Durchsetzung öffentlicher bzw. staatlicher Zwecke dienen und daher als öffentlich-rechtlich zu charakterisieren sind, eigenständige und durchaus rechtstechnisch von den auf die Durchsetzung privatautonomer Stifterentscheidung zu trennende Regelungsaspekte.

Wo die landesgesetzlichen Vorschriften nach der hier vertretenen

Auffassung auf die Durchsetzung des Gemeinwohls bezogene und damit eindeutig öffentlich-rechtliche Vorschriften enthalten, existiert kein aktueller verfassungsrechtlicher Konflikt, weil das BGB Zurückhaltung übt. Es ist aber nach dem hier Ausgeführten nicht überzeugend, diese Zurückhaltung als rechtspolitische Tugend aufzufassen. Vielmehr entspricht sie der verfassungsrechtlichen Kompetenzordnung, die unabhängig von ihrem zeitlichen Bezugspunkt mit dem bürgerlichen Recht allein die Rechtsverhältnisse zwischen Privatpersonen anspricht. Wo allerdings das BGB seinerseits Vorschriften enthält, die der einseitig-hoheitlichen Durchsetzung von Anliegen des Gemeinwohls dienen (vgl. etwa § 80 Abs. 2 Alt. 2 und § 87 Abs. 1 Alt. 2 BGB), sind diese nicht mehr als solche des bürgerlichen Rechts anzusehen und greifen daher in die Regelungsbefugnisse der Länder bzw. der Landesstiftungsgesetze über, denen insoweit auch die Kompetenz zukommt, die Anliegen des Gemeinwohls näher zu präzisieren.

2. Erschöpfende Ausübung der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz durch den Bund

Aber wie bereits angedeutet bleiben auch nach einer Abschichtung öffentlich-rechtlicher Elemente des Stiftungsrechts aus dem Anwendungsbereich des Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG kompetenzrechtliche Diskussionspunkte. Diese umfassen insbesondere die Beurteilung der in vielen Landesstiftungsgesetzen enthaltenen Vorschriften zu Zweckänderung, Aufhebung und Zusammenlegung von Stiftungen, soweit diese Vorschriften der Durchsetzung des Stifterwillens dienen.⁵⁶ Voneinander zu unterscheiden sind insoweit Eingriffe, die von den Stiftungsorganen ausgehen und solche, die von den zuständigen Behörden vorgenommen werden. § 87 BGB bietet lediglich für die behördlichen Eingriffe eine rechtliche Grundlage.

a) Veränderungen des Stiftungszwecks nach Bundes- und Landesrecht

Der Stiftungszweck ist das Herzstück der Stiftung. Er definiert den Sinn und das Tätigkeitsfeld der Stiftung. Mit seiner Setzung realisiert der Stifter

einen privatautonomen Zweck und verleiht ihm Permanenz. Allerdings bringt gerade diese Verfestigung des Stiftungszwecks auch die Gefahr einer Versteinerung mit sich und kann sogar verhindern, dass die Stiftung sich geänderten Verhältnissen anpaßt. Daher »kann die zuständige Behörde der Stiftung eine andere Zweckbestimmung geben oder sie aufheben«, wenn »die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden [ist] oder ... sie das Gemeinwohl [gefährdet]« (§ 87 Abs. 1 BGB). Zu unterscheiden ist eine Veränderung des Stiftungszwecks von einer bloßen Veränderung organisatorischer oder untergeordneter Regelungen der Stiftungssatzung.⁵⁷ Des Weiteren ist bemerkenswert, dass sich § 87 BGB lediglich zu einer behördlichen und damit einseitig-hoheitlichen Veränderung des Stiftungszwecks einlässt, während eine mögliche Veränderung durch Stiftungsorgane gar nicht erwähnt wird.

§ 87 Abs. 1 BGB setzt als Voraussetzung für ein behördliches Eingreifen die Unmöglichkeit der Erfüllung des Stiftungszwecks oder aber die Gefährdung des Gemeinwohls voraus. Dabei ist beim ersten Eingriffstatbestand eine tatsächliche Unmöglichkeit anzunehmen, wenn die Hindernisse für die Erfüllung des Stiftungszwecks jedenfalls für die Stiftung so hoch sind, dass sie nicht oder doch nur mit unzumutbarem Aufwand überwunden werden können. Unmöglichkeit der Zweckerfüllung im Sinne des § 87 Abs. 1 BGB kann auch dadurch eintreten, dass der Zweck zwar noch von der Stiftung erfüllt werden kann, aber ihre verfügbaren Mittel nicht mehr erschöpft.⁵⁸ Rechtlich unmöglich ist die Erfüllung des Stiftungszwecks, wenn sie unerlaubt ist.⁵⁹

Umstritten ist, ob § 87 BGB seinem Wortlaut entsprechend (»ist ... geworden«) nur die nachträgliche oder entgegen dem Wortlaut auch die ursprüngliche Unmöglichkeit betrifft. Die größere Sachgerechtigkeit des § 87 BGB (primär Anpassung statt Aufhebung) legt es nahe, der Vorschrift im Verhältnis zu den §§ 48 ff. VwVfG auch im Hinblick auf die ursprüngliche Unmöglichkeit Vorrang wegen Spezialität zuzubilligen.⁶⁰

Liegen die Voraussetzungen des § 87 Abs. 1 BGB vor, so hat die Stiftungsbehörde einzuschreiten. Da sie dabei den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wahren muss, hat die Behörde zunächst das grundsätzlich mildere Mittel der Zweckänderung vor der Aufhebung wahrzunehmen. Dies ist aber nicht immer zwingend die Zweckänderung.

Da die Stiftung, in deren Existenz die Stiftungsbehörde eingreift, ein Existenzrecht nach Maßgabe des im Stiftungsgeschäft verobjektivierten Stifterwillens hat, kommt es für die Schwere des Eingriffs auf das Ausmaß seiner Übereinstimmung oder Nichtübereinstimmung mit dem Stifterwillen an. Danach kann durchaus die Zweckänderung im Verhältnis zur Aufhebung der schwerere Eingriff sein.⁶¹ Nach § 87 Abs. 2 S. 1 BGB soll dabei der Wille des Stifters bei der Umwandlung des Zwecks berücksichtigt werden, insbesondere soll der Kreis der Destinatäre erhalten bleiben. Des Weiteren erlaubt § 87 Abs. 2 S. 2 BGB der Stiftungsbehörde die Änderung der Verfassung der Stiftung, soweit die Umwandlung des Zwecks es erfordert. Dem wird man entnehmen können, dass die Änderung der Verfassung erst recht möglich (und geboten) ist, wenn die Erfüllung des Zwecks sie verlangt.⁶²

Neben diesen behördlichen Eingriffen kann auch der Stifter die Organe in der Satzung unter im Einzelnen umstrittenen Bedingungen ermächtigen, eine Zweckänderung der Stiftung vorzunehmen, die aber nicht in deren völlig freiem Ermessen stehen darf.⁶³

Neben § 87 Abs. 1 BGB existieren indes auch landesrechtliche Vorschriften, die zum einen die Änderung des Stiftungszwecks durch die Organe der Stiftung zulassen. Zum andern modifizieren sie die Eingriffsvoraussetzungen und Anordnungsgegenstände des behördlichen Eingreifens. Nach § 5 StiftG SH können die nach der Satzung zuständigen Organe der Stiftung eben diese Satzung ändern, wenn eine Änderung der Satzung angebracht erscheint, weil sich die Verhältnisse im Vergleich zur Gründung der Stiftung wesentlich verändert haben (Nr. 2). Liegen die Voraussetzungen von § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 StiftG SH vor, so kann eine andere Stiftung mit ihrer Zustimmung der Stiftung zugelegt werden, beide Stiftungen können zu einer neuen zusammengelegt werden oder sie kann aufgelöst werden. Zu Lebzeiten des Stifters ist allerdings seine Zustimmung zu diesen Veränderungen erforderlich. Im Vergleich dazu sieht § 7 des Hamburger Stiftungsgesetzes (StiftG HH) vor, dass eine Satzungsänderung zulässig sein soll, soweit in der Satzung nichts anderes bestimmt ist, für die Satzungsänderung ein sachlicher Grund vorliegt (insbesondere die Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse) und der tatsächliche oder mutmaßliche Wille des Stifters dem nicht entgegensteht. Anhand der Gesetzesmaterialien ist nachgewiesen worden, dass sich diese

Vorschrift auch und gerade auf Zweckänderungen beziehen soll.⁶⁴

In jedem Fall sehen die Stiftungsgesetze für Satzungsänderungen einen Genehmigungszwang durch die zuständige Aufsichtsbehörde vor, vgl. z.B. §§ 7 Abs. 3 StiftG HH, 5 Abs. 2 StiftG SH.

Die ausdrückliche Erweiterung von § 87 BGB durch § 6 StiftG SH für den Fall, dass Stiftungen im Wesentlichen gleiche Zwecke verfolgen, ist so im Hamburger Stiftungsgesetz nicht vorgesehen. Vielmehr darf dort die zuständige Behörde gem. § 7 Abs. 4 StiftG HH Satzungsänderungen vornehmen, sofern sich die Verhältnisse geändert haben und insbesondere einzelne Satzungsbestimmungen nicht mehr ausführbar sind.

Nach § 7 Abs. 4 S. 1 StiftG HH kann die zuständige Behörde außerhalb des tatbestandlichen Anwendungsbereichs von § 87 BGB die Satzung einer Stiftung »wegen einer wesentlichen Veränderung der Verhältnisse ändern, insbesondere wenn Satzungsbestimmungen unausführbar werden«.

In § 6 Abs. 1 S. 2 StiftG SH werden die in § 87 BGB vorgesehenen Rechtsfolgen dadurch ergänzt, dass die Behörde bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen auch berechtigt ist, »Stiftungen mit im Wesentlichen gleichartigen Zwecken (1.) durch Zulegung zu verbinden oder (2.) zu einer neuen Stiftung zusammenzulegen und dieser neuen Stiftung eine Satzung zu geben«.

Das Verhältnis von § 87 BGB zu diesen Regeln der Landesstiftungsgesetze, die sowohl Tatbestand wie Rechtsfolgen der bundesgesetzlichen Vorschrift modifizieren bzw. ergänzen, ist nach wie vor umstritten.⁶⁵ Die Zulässigkeit solcher in diesem Bereich steht und fällt mit der Frage, ob der Bundesgesetzgeber auf der Grundlage seiner Gesetzgebungskompetenz für den Bereich des privaten Stiftungsrechts »eine erschöpfende und damit abschließende Regelung« für die interne oder externe Änderung der Stiftungsverfassung getroffen hat.⁶⁶ Woran erkennt der Gesetzesinterpret nun aber, ob die bundesrechtliche Norm zur Zweckänderung abschließenden, erschöpfenden und damit die Landesgesetzgebung ausschließenden Charakter tatsächlich hat oder aber zumindest haben soll?

b) Der Maßstab der Auslegung

Bei der Auslegung der bundesgesetzlichen Vorschrift ist maßgeblich, »ob ein bestimmter Sachbereich tatsächlich umfassend und lückenlos geregelt ist bzw. nach dem aus Gesetzgebungsgeschichte und Materialien ablesbaren objektivierten Willen des Gesetzgebers abschließend geregelt werden sollte«.⁶⁷ Die Sperrwirkung für die Länder setzt voraus, dass der Gebrauch der Kompetenz durch den Bund hinreichend erkennbar ist.⁶⁸ Dies bedeutet, dass etwaige Äußerungen oder Andeutungen des Gesetzgebers etwa in den Materialien hinsichtlich des erschöpfenden Charakters einer Regelung zwar ein starkes Indiz sind. Letztlich ist aber zu prüfen, ob diese Aussagen auch ihren Niederschlag in der Struktur des Gesetzes gefunden haben. Daher muss nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts nicht allein anhand der klassischen Auslegungsmethoden⁶⁹, sondern auch anhand einer Gesamtwürdigung des betreffenden Normenkomplexes festgestellt werden, ob eine bundesgesetzliche Regelung einen Sachbereich erschöpfend regelt.⁷⁰ Aber selbst wenn der Bund ein Gesetz unter einem bestimmten Kompetenztitel erlassen hat, können selbst bei Beanspruchung kodifikatorischer Wirkung Sachbereiche existieren, die von der bundesgesetzlichen Regelung nicht erfasst wurden.⁷¹

c) Erschöpfende Regelungen und das Schweigen des Bundesgesetzgebers

In Anlehnung an die Abschtung der Konkurrenzfrage nach dem »Ob« und dem »Wie« der Gesetzgebung kann einerseits allein der Erlass eines Bundesgesetzes über einen bestimmten Gegenstand die Länder per se von der Gesetzgebung ausschließen.⁷² Andererseits kann auch die bewusste Nichtregelung einer umfänglichen Materie oder einzelner Ausschnitte dieser Materie durch den Bundesgesetzgeber insoweit eine Sperrwirkung entfalten, als dieser damit unterstellt, dass gesetzliche Regelungen in dem fraglichen Bereich gerade nicht opportun, geschweige denn geboten sind.

Der Bundesgesetzgeber kann die Abschtung der Gesetzgebungskompetenzen aber auch dadurch erleichtern, dass er in dem fraglichen Gesetz selbst deutlich macht, ob dieses eine abgeschlossene Regelung sein soll oder nicht. Ein Beispiel für eine derart deutliche Festlegung kann etwa in § 1 Abs. 1 GewO beobachtet werden. Die

Vorschrift, nach der der »Betrieb eines Gewerbes ... jedermann gestattet [ist], soweit nicht durch dieses Gesetz Ausnahmen oder Beschränkungen vorgeschrieben oder zugelassen sind«, bringt zum einen angesichts von Art. 12 GG eine verfassungsrechtliche Selbstverständlichkeit hinsichtlich des »Ob« der Gewerbeausübung⁷³ zum Ausdruck.⁷⁴ Zum anderen verschließt sie den Ländern diesen Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung (vgl. Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG: »Recht der Wirtschaft«), soweit diese sich anschicken, den Zugang zu einem Gewerbe zu regeln.

Für den Anwendungsbereich des BGB ordnet Art. 1 Abs. 2 EGBGB an, dass soweit »in dem Bürgerlichen Gesetzbuch oder in diesem Gesetz die Regelung den Landesgesetzen vorbehalten oder bestimmt ist, dass landesgesetzliche Vorschriften unberührt bleiben oder erlassen werden können, bleiben die bestehenden landesgesetzlichen Vorschriften in Kraft und können neue landesgesetzliche Vorschriften erlassen werden.« Die Vorschrift wird durch die Aussage in Art. 55 EGBGB ergänzt, nach der die »privatrechtlichen Vorschriften der Landesgesetze außer Kraft [treten], soweit nicht in dem Bürgerlichen Gesetzbuch oder in diesem Gesetz ein anderes bestimmt ist.« Diese beiden Vorschriften machen in ihrem Zusammenwirken deutlich, dass das BGB als Kodifikation den Anspruch erhebt, im Verhältnis zum Landesrecht eine »grundsätzlich abschließende Kodifikation des Privatrechts« darzustellen.⁷⁵ Allerdings enthalten BGB und EGBGB eine ganze Reihe von Vorbehalten zugunsten der Landesgesetzgebung.⁷⁶ Diese Vorbehalte stellen natürlich keine Zuweisung einer Gesetzgebungskompetenz an den Landesgesetzgeber dar, sondern können Gesetzgebungskompetenzen allein im Rahmen von Art. 70 ff. GG aufgreifen bzw. unberührt lassen.⁷⁷ Vorbehalte dienen aus heutiger Sicht allein der Verdeutlichung einer bundesgesetzgeberischen Zurückhaltung in bestimmten Bereichen des bürgerlichen Rechts dahingehend, dass der Bundesgesetzgeber hier seine Regelungsmöglichkeiten teilweise zugunsten der Länder nicht im Sinne von Art. 72 Abs. 1 GG ausschöpft. Selbstverständlich unterliegen diese Vorschriften aber dem *lex posterior*-Grundsatz, so dass der Bund in diesen Bereichen auch ohne Änderung des Wortlauts dieser Vorbehalte einfachgesetzliche Regelungen treffen kann. In einem Vorbehalt liegt anders als in den im Bereich der ausschließlichen Bundesgesetzgebungskompetenz möglichen Ermächtigungen des Bundes

an die Länder (vgl. Art. 71 GG) allerdings keine Devolution von Gesetzgebungskompetenzen. Vielmehr verfügen die Länder nach Art. 70 GG hier ohnehin über die Gesetzgebungskompetenz, so dass der Bundesgesetzgeber durch einen Vorbehalt lediglich deutlich macht, dass trotz der Bundesregelung noch Raum für Regelungen der Länder verbleibt, dass also mögliche Regelungslücken gerade keine bewusste und damit die Länderkompetenzen aussperrende Nichtregelung darstellen.⁷⁸ Damit ist der Vorbehalt gerade bei einer weitgehenden Ausschöpfung von Kompetenztiteln von Bedeutung für die Klärung verbleibender Regelungsspielräume der Bundesländer.

Aber auch bei Gesetzen mit einem kodifikatorischen Anspruch bedarf es nicht zwingend und stets eines Vorbehalts, um das Fortbestehen landesgesetzgeberischer Handlungsspielräume zu dokumentieren, da die Existenz eines oder mehrerer Vorbehalte in einem Gesetz bestenfalls Anlass für eine Vermutung dahingehend sein können, dass das Gesetz im Übrigen abschließend ist.⁷⁹ Maßstab für die Überprüfung der Vollständigkeit und Abgeschlossenheit einer Regelung ist der *verobjektivierte* Wille des Gesetzgebers, so dass selbst bei Beanspruchung kodifikatorischer Wirkung in einem Bundesgesetz Sachbereiche existieren können, die von der bundesgesetzlichen Regelung nicht erfasst wurden.⁸⁰

Für den vorliegenden Zusammenhang kommt allein § 85 BGB als Vorbehalt in Betracht.⁸¹ Aus historischer Sicht sollte die Vorschrift wohl tatsächlich den Ländern die Möglichkeit zum Erlass zivilrechtlicher Regelungen belassen. In welchen Bereichen dies aber möglich sein soll, hängt wiederum von der Regelungsdichte der übrigen Vorschriften des Stiftungsrechts im BGB ab, so dass die Inanspruchnahme von § 85 BGB als Vorbehalt lediglich in einen Argumentationskreislauf führt. Darüber hinaus sind dem BGB in dem Bereich des Stiftungsrechts keine Verweise auf den Landesgesetzgeber zu entnehmen.

d) Regelungsanspruch des Bundesgesetzgebers

Fehlen ausdrückliche positive oder negative Hinweise des Bundesgesetzgebers hinsichtlich der Abgeschlossenheit einer bundesgesetzlichen Regelung in dem Bereich der konkurrierenden

Gesetzgebung, so bedarf die einfachgesetzliche Norm der Auslegung, um feststellen zu können, ob diese den Anspruch einer erschöpfenden Regelung erhebt.

Die Gesetzesbegründung zu dem Modernisierungsgesetz des Jahres 2002 führt aus, dass die »gesetzlichen Voraussetzungen, unter denen eine Stiftung Rechtsfähigkeit erlangt, ... im Bürgerlichen Gesetzbuch einheitlich und abschließend bestimmt« werden.⁸² Damit ist landesgesetzlichen Regelungen, die weitergehende, ergänzende oder geringere Anforderungen an diesen Vorgang stellen, nach Art. 72 Abs. 1 GG der kompetenzrechtliche Boden entzogen, da weder die Ausgestaltung der insoweit relevanten §§ 80 Abs. 2, 81 Abs. 1 BGB noch das übrige Regelungssystem des BGB insoweit Zweifel an dem erschöpfenden Charakter der Vorschriften nährt. Der ausdrücklichen Feststellung der Gesetzgebungsmaterialien kann damit gefolgt werden. Diese Aussage des Gesetzgebers bezieht sich indes auf Gründung und Anerkennung der Stiftung. Hier steht es den Landesgesetzgebern nicht mehr frei, an Gründung, Satzung oder Anerkennung der Stiftung weitergehende Anforderungen zu stellen als das BGB dies tut. Das Bundesgesetz sollte immerhin zur »Förderung des Stiftungswesens« beitragen. Es »zielt darauf ab, durch eine bundeseinheitliche Regelung die rechtlichen Anforderungen für das Entstehen einer Stiftung transparenter und einfacher zu gestalten.«⁸³ Diese Regelungen bieten den Rahmen für die Realisierung des Grundrechts auf Stiftung und jede weitergehende Anforderung an den Vorgang der Stiftungsgründung wäre ein mit den Regelungsabsichten des Bundesgesetzgebers nicht vereinbarer, weitergehender Eingriff in die grundrechtliche Freiheit des Stifters. Allerdings ist damit keine Aussage zu den Vorschriften über die Veränderung der bestehenden Stiftung bzw. der Modifikation ihres Zwecks getroffen.

Zunächst stellt sich die Frage, ob § 87 BGB insoweit abschließenden Charakter hat, als neben den dort vorgesehenen *behördlichen* Zweckänderungen auch die dort nicht erwähnten *Organe* der Stiftung zur Zweckänderung befugt sein sollen. Relevant wird diese Frage dort, wo der Stiftungssatzung keine entsprechende Ermächtigung entnommen werden kann, während die landesgesetzlichen Regelungen die Organe ausdrücklich zur Satzungsänderung ermächtigen.

Allerdings macht die Auslegung dieser wie anderer Vorschriften des BGB deutlich, dass eine Möglichkeit zur Änderung des Stiftungszwecks ohne entsprechende Ermächtigung in der Stiftungssatzung dem im BGB normierten Gesamtkonzept des privaten Stiftungsrechts widerspräche.⁸⁴ Der aus § 85 BGB ebenso wie aus § 87 Abs. 2 BGB hervorgehende Vorrang des Stiftergeschäfts verbietet die Etablierung von weitergehenden Möglichkeiten zur Zweckänderung. Die Vorschriften dienen dem für das BGB zentralen Schutz des Stifterwillens und erlauben dessen Veränderungen allein unter engen Voraussetzungen und auch nur durch behördlichen, d.h. objektiv-staatlichen Eingriff, da nur auf diese Weise der sich im Stiftungszweck realisierende Stifterwille ohne unsachgemäße und vom Stifter unerwünschte Einflüsse Dritter schützen und den Gegebenheiten anpassen lässt. Soweit eine Satzungsänderung durch die Organe vor dem Hintergrund von §§ 85, 87 BGB nicht zulässig ist,⁸⁵ kann diese daher nicht alternativ auf landesrechtlicher Grundlage erfolgen. § 87 BGB ist insoweit abschließend.

Aber auch soweit den Behörden in Landesgesetzen Eingriffsbefugnisse zugedacht werden, aufgrund derer sie in den Stiftungszweck einer bestehenden Stiftung ohne Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 87 BGB eingreifen oder andere als die dort festgelegten Rechtsfolgen anordnen können, scheitert dies an dem abschließenden Charakter dieser Vorschrift. Die Änderung des Stiftungszwecks oder gar die Aufhebung einer bestehenden Stiftung stellt einen schwerwiegenden Eingriff in die Grundrechte der Stiftung und des Stifters dar.⁸⁶ Das BGB macht anhand der Bedeutung des Stiftergeschäfts für die Stiftungsverfassung deutlich, dass in das Grundrecht auf Stiftung, das auch in der existierenden Stiftung fortlebt, nur unter besonderen Bedingungen zu Lasten des Stifterwillens eingegriffen werden darf. Weder der Wortlaut noch die oben bereits in Hinsicht auf organschaftliche Zweckänderungen herangezogene systematische Auslegung lassen erkennen, dass der Bundesgesetzgeber hier Spielraum für die Länder lässt. Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift macht ebenfalls deutlich, dass eine abgeschlossene Regelung getroffen werden sollte,⁸⁷ so dass hier ebenfalls keine modifizierenden oder ergänzenden Vorschriften des Landesgesetzgebers zulässig sind.

IV. Zusammenfassung

In den hier angestellten Überlegungen sollte deutlich geworden sein, dass auch das altherwürdige Stiftungsrecht nicht von einer stringenten Anwendung der kompetenzrechtlichen Vorschriften des Grundgesetzes verschont bleiben kann. So spricht nichts dagegen, dass der Bundesgesetzgeber den ihm zustehenden Kompetenztitel für das bürgerliche Recht ausschöpft und auf diese Weise etwa landesgesetzgeberische Vorschriften zur Änderung des Stiftungszwecks aufgrund erschöpfender Regelung dieses Themas im BGB obsolet werden. Allerdings bedarf es daneben einer - wenn auch historisch aufgeladenen – Abschichtung öffentlich-rechtlicher Regelungsanliegen im Stiftungsrecht, deren Verwirklichung den Ländern zukommt. Soweit eine Regelung nicht unter dem Vorzeichen von Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG der Realisierung des Stifterwillens dient und die Verhältnisse der Stiftung im Privatrechtsverkehr regelt, greift das BGB in die öffentlich-rechtlichen Regelungsbefugnisse des Landesgesetzgebers über, da dieser berechtigt ist, die Anliegen des Gemeinwohls an die Stiftung und deren Tätigkeit zu formulieren und einseitig-hoheitlich durchzusetzen.

V. Summary

The thoughts presented here should serve to make it clear that even the hitherto familiar aspects of the law of foundations cannot remain unaffected by a stringent application of the rules regarding law making-competences contained in the Basic Law. Thus there is nothing to prevent the federal legislature from exhausting its competence rights over civil law, thus make regulations on the amendment of foundation objectives obsolete due to the exhaustive regulation of this topic in the BGB. However, an additional – and albeit historically charged – layering of public law or regulatory aims in Foundation Law is required, the

realization of which is a matter for the state. Unless the regulation falls within the scope of Article 74, Para 1, No 1 Basic Law, which serves the realisation of founder intentions and regulates the relationship of the foundation in private law dealings, the BGB overrules the public law or regulatory powers of the state legislature, as this legislature is entitled to formulate the general welfare regulation of the foundation and its activities, as well as to independently enforce them.

-
- 1 Maßgeblich *Frowein*, Grundrecht auf Stiftung, 1976.
 - 2 Siehe etwa *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 5 Rz. 6 ff., § 6 Rz. 26 ff., 66 ff., 62 ff.
 - 3 Änderung durch Art. 1 Stiftungsrecht-ModernisierungsG vom 15. 7. 2002, BGBl. I 2634; weitere Nachweise in MünchKomm-BGB/Reuter, Bd. 1, 5. Aufl. 2006, Vorbem. zu § 80 bis § 88, Rz. 40.
 - 4 Vgl. hierzu den Überblick bei v. *Campenhausen*, in: *ders.* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 3.
 - 5 Staudinger/*Hüttemann/Rawert*, BGB, Buch 1, Neubearbeitung 2011, § 85, Rz. 4; enger hingegen *Muscheler*, Stiftungsrecht, 2005, 88.
 - 6 »Vorbehalt des Stiftungsgeschäfts« nach *Reuter*, Der Vorbehalt des Stiftungsgeschäfts, NZG 2004, 939, 939 ff.
 - 7 Staudinger/*Hüttemann/Rawert* (Fn. 5), Rz. 1 ff.
 - 8 v. *Campenhausen* (Fn. 4), § 3 Rz. 9.
 - 9 So bereits RG v. 9.9.1942 - VIII 67/42, RGZ 170, 22, 23 f.
 - 10 Staudinger/*Hüttemann/Rawert* (Fn. 5), § 80, Rz. 1.
 - 11 Vgl. BVerwG v. 12.2.1998 - 3 C 55/96, BVerwGE, 106, 177, 182; OVG Münster v. 8.12.1995 – 25 A 2431/94, NVwZ 1996, 913, 913 ffs.; VG Düsseldorf v. 25.3.1994 – 1 K 4629/93, NVwZ 1994, 811, 812 ff.; Palandt/*Heinrichs*, BGB, 70. Aufl. 2011, § 80 Rz. 4; *Andrick/Suerbaum*, Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, NJW 2002, 2905, 2907.
 - 12 Vgl. *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 17. Aufl. 2009, § 9 Rz. 51.
 - 13 BVerwG v. 12.2.1998 - 3 C 55/96, BVerwGE, 106, 177, 182; OVG Münster v. 8.12.1995 – 25 A 2431/94, NVwZ 1996, 913, 913 ff.
 - 14 *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 2007, Kap. 2, Rz. 75.
 - 15 Vgl. nur § 8 Abs. 1 StiftG SH; *Hof* (Fn. 4), § 11, Rz. 7f.; Staudinger/*Hüttemann/Rawert* (Fn. 5), Vorbem. zu §§ 80 ff. BGB, Rz. 88; Soergel/*Neuhoff*, BGB, Bd. 1, 13. Aufl. 2000, Vorbem. § 80 BGB, Rz. 82; Bamberger/*Roth/Schwarz*, BGB, Bd. 1, 2. Aufl. 2007, Vorbem. zu §§ 80 ff. BGB, Rz. 28.
 - 16 *Schlüter/Stolte* (Fn. 14), Kap. 3, Rz. 4.
 - 17 Allerdings berechtigt diese Vorschrift den Staat nicht als Hoheitsträger und ist daher nach der verbreitet angewendeten modifizierten Subjektslehre (vgl. *Maurer* (Fn. 12), § 3 Rz. 16 f.) kein Gegenstand des öffentlichen Rechts.

- 18 Vgl. Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 5), Vorbem. zu §§ 80 ff., Rz. 15; zu der historischen Entwicklung insgesamt *ebd.* 84 ff.; s.a. Richter, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, 2001, 40 ff.
- 19 Reuter (Fn. 3), Vorbem. zu § 80 bis § 88, Rz. 69.
- 20 BGH v. 3.3.1977 – III ZR 10/74, NJW 1977, 1148, 1148 f.; OVG Lüneburg v. 18.9.1984 – 10 A 102/82, NJW 1985, 1572, 1572; Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 5), Vorbem. zu §§ 80 ff. BGB, Rz. 89; Schwarz (Fn. 15), Vorbem. zu §§ 80 ff. BGB, Rz. 27.
- 21 Die Zuweisung einer Materie an den Bund kann eine andere, an sich den Ländern zustehende Kompetenz nach sich ziehen, wenn und weil beide Sachgebiete sinnvollerweise nicht anders als im Zusammenhang geregelt werden können (Kompetenz kraft Sachzusammenhang). Daneben finden sich in seltenen Fällen Materien, die schon ihrem Inhalt nach nicht anders als bundeseinheitlich geregelt werden können, wie z.B. die Bundesflagge. Sie fallen dann kraft Natur der Sache in die ausschließliche Zuständigkeit des Bundes; vgl. Sachs/Degenhart, GG, 5. Aufl. 2009, Art. 70 Rz. 29 ff.
- 22 Maunz/Dürig/Maunz, GG, Losebl. Stand der Kommentierung: 23. Lfg., Art. 72 Rz. 14; vgl. hierzu auch BVerfG v. 10.3.1976 - 1 BvR 355/67, BVerfGE 42, 20, 32.
- 23 BVerfG v. 10.2.2004 - 2 BvR 834/02, 2 BvR 1588/02, BVerfGE 109, 190, 229 f.
- 24 BVerfG v. 10.2.2004 - 2 BvR 834/02, 2 BvR 1588/02, BVerfGE 109, 190, 230.
- 25 Zuletzt BVerfG v. 10.2.2004 - 2 BvR 834/02, 2 BvR 1588/02, BVerfGE 109, 190, 206; s.a. BVerfG v. 28.2.1961 - 2 BvG 1/60, 2 BvG 2/60, BVerfGE 12, 205, 228 f.; v. 30.10.1962 - 2 BvF 2/60, BVerfGE 15, 1, 17; v. 9.7.1969 - 2 BvL 25, 26/64, BVerfGE 26, 281, 298; v. 10.3.1976 - 1 BvR 355/67, BVerfGE 42, 20, 28.
- 26 BVerfG v. 10.3.1976 - 1 BvR 355/67, BVerfGE 42, 20, 29.
- 27 BVerfG v. 10.3.1976 - 1 BvR 355/67, BVerfGE 42, 20, 30 f.
- 28 BVerfG v. 10.3.1976 - 1 BvR 355/67, BVerfGE 42, 20, 30.
- 29 BVerfG v. 24.10.2002 - 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62, 104; s.a. BVerfG v. 10.2.2004 - 2 BvR 834/02, 2 BvR 1588/02, BVerfGE 109, 190, 213 m.w.N. zu der Rechtsprechung.
- 30 Z.B. BVerfG v. 19.10.1982 - 2 BvF 1/81, BVerfGE 61, 149, 175.
- 31 Bekanntermaßen wurde dem Reich in dieser Vorschrift zunächst nur die Kompetenz für das »Obligationenrecht« zugestanden; erst die lex Miquel-Lasker erweiterte diese Zuständigkeit im Jahre 1873 auf das »gesamte bürgerliche Recht« (RGBl 379).
- 32 Ausf. BVerfG v. 19.10.1982 - 2 BvF 1/81, BVerfGE 61, 149, 174 ff.; s.a. v. Mangoldt/Klein/Starck/Oeter, GG, Bd. 2, 6. Aufl. 2010, Art. 74 Rz. 10.
- 33 Maunz (Fn. 22), Art. 74 Rz. 54, 58.
- 34 BVerfG v. 10.3.1976 - 1 BvR 355/67, BVerfGE 42, 20, 30.
- 35 Degenhart (Fn. 21), Art. 74 Rz. 4 i.V.m. Art. 70 Rz. 51.
- 36 Dieser wurde durch das Modernisierungsgesetz im Jahre 2002 auch einfachgesetzlich unterstrichen; vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts, BT-Drucksache 14/8277, 8.

- 37 Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 5), Vorbem. zu §§ 80 ff., Rz. 16.
- 38 Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 5), Vorbem. zu §§ 80 ff., Rz. 16 m.w.N.; Reuter (Fn. 3), Vorbem. zu § 80 bis § 88, Rz. 40.
- 39 Reuter (Fn. 3), Vorbem. zu § 80 bis § 88, Rz. 40.
- 40 Reuter (Fn. 3), Vorbem. zu § 80 bis § 88, Rz. 40.
- 41 Degenhart (Fn. 21), Art. 70 Rz. 54.
- 42 BVerfG v. 19.10.1982 - 2 BvF 1/81, BVerfGE 61, 149, 176 zu § 839 BGB.
- 43 Degenhart (Fn. 21), Art. 70 Rz. 54.
- 44 Siehe den Text bei Fn. 28.
- 45 Vgl. *Ballerstedt/Salzwedel*, Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen?, Gutachten für den 44. DJT, Band I, 5. Teil, Tübingen 1962, 52, 54 ff. einerseits und *Achilles*, Stiftungsrechtsreform und Gesetzgebungskompetenz des Bundes, ZRP 2002, 23, 24 ff. andererseits.
- 46 Siehe oben Nachw. in Fn. 18; *Mugdan*, Die gesamten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, Bd. 1 Einführungsgesetz und Allgemeiner Theil, 1899, 419 f: Weder die staatliche Mitwirkung bei Gründung einer Stiftung noch die polizeirechtliche Überprüfung sollte den Landesgesetzen entzogen werden, lediglich das Stiftungsgeschäft selbst wurde als im BGB erschöpfend geregelt angesehen.
- 47 Siehe oben. Fn. 1.
- 48 So aber wohl *Reuter* (Fn. 3), Vorbem. zu § 80 bis § 88, Rz. 40.
- 49 Siehe oben Fn. 28.
- 50 BVerfG v. 5.6.1998 - 2 BvL 2/97, BVerfGE 98, 145, 158; vgl. auch BVerfG v. 17.2.1998 - 1 BvF 1/91, BVerfGE 97, 228, 251 f. und v. 10.3.1998 - 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332, 342 f.; v. 27.10.1998 - 1 BvR 2306/96, 1 BvR 2314/96, 1 BvR 1108-1110/97, BVerfGE 98, 265, 298.
- 51 BVerfG v. 5.6.1998 - 2 BvL 2/97, BVerfGE 98, 145, 158, unter Hinweis auf BVerfG v. 18.3.1970 - 2 BvO 1/65, BVerfGE 28, 119, 145; v. 10.3.1976 - 1 BvR 355/67, BVerfGE 42, 20, 35.
- 52 BVerfG v. 27.10.1998 - 1 BvR 2306/96, 1 BvR 2314/96, 1 BvR 1108-1110/97, BVerfGE 98, 265, 300.
- 53 Vgl. nur *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 5), Vorbem. zu §§ 80 ff., Rz. 16 m.w.N.
- 54 *Maunz* (Fn. 22), Art. 74 Rz. 88.
- 55 *Achilles* (Fn. 45), 23 ff., 25; *Andrick/Suerbaum* (Fn. 11), 2905, 2906; weitere Beispiele für die Zuweisung von Kompetenzen für ergänzende öffentliche Regelungen in Bereichen, die im Übrigen privatrechtlicher Natur sind bei *Maunz* (Fn. 22), Art. 74 Rz. 54.
- 56 Vgl. nur § 6 StiftG SH; § 7 StiftG HH; § 21 StiftG BaWü; Art. 8 f. StiftG Bay; § 9 StiftG Hess; § 5 StiftG NW; § 7 StiftG Nds; § 8 StiftG RhPf. Soweit die Vorschriften den Anliegen des Gemeinwohls dienen, sind sie ohnehin nicht mehr als bürgerlich-rechtliche Vorschriften anzusehen.
- 57 *Happ*, Stifterwille und Zweckänderung, 2007, 87.

- 58 *Säcker/Rixecker* (Fn. 3), § 87 Rz. 5 f.
- 59 *Hof* (Fn. 4), §11 Rz. 58 ff.
- 60 *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 5), § 87 Rz. 5 f.
- 61 *Schwarz* (Fn. 15), § 87 BGB, Rz. 3.
- 62 *Säcker/Rixecker* (Fn. 3), § 87 Rz. 9 ff.
- 63 Siehe i.e. *Happ* (Fn. 57), 92 ff.
- 64 *Happ* (Fn. 57), 137.
- 65 Vgl. *Hahn*, Die organschaftliche Änderung der Stiftungssatzung nach der Reform der Landesstiftungsgesetze, 2010, 152 ff.
- 66 Vgl. nur BVerfG v. 12.12.1992 - 2 BvL 8/89, BVerfGE 85, 134, 142; s.a. BVerfG v. 29.3.2000 - 2 BvL 3/96, BVerfGE 102, 99, 114.
- 67 BVerfG v. 29.3.2000 - 2 BvL 3/96, BVerfGE 102, 99, 115; s.a. BVerfG v. 10.02.2004 - 2 BvR 834/02, 2 BvR 1588/02, BVerfGE 109, 190, 229; s.a. *Oeter* (Fn. 32), Art. 72 Rz. 70, 73 ff.
- 68 BVerfG v. 27.10.1998 - 1 BvR 2306/96, 1 BvR 2314/96, 1 BvR 1108-1110/97, BVerfGE 98, 265, 301.
- 69 BVerfG v. 27.10.1998 - 1 BvR 2306/96, 1 BvR 2314/96, 1 BvR 1108-1110/97, BVerfGE 98, 265, 300 f.; v. 10.02.2004 - 2 BvR 834/02, 2 BvR 1588/02, BVerfGE 109, 190, 229.
- 70 BVerfG v. 20.05.1952 - 1 BvL 3, 4/51, BVerfGE 1, 283, 296; v. 09.10.1984 - 2 BvL 10/82, BVerfGE 67, 299, 324; v. 27.10.1998 - 1 BvR 2306/96, 1 BvR 2314/96, 1 BvR 1108-1110/97, BVerfGE 98, 265, 301; v. 10.02.2004 - 2 BvR 834/02, 2 BvR 1588/02, BVerfGE 109, 190, 229.
- 71 BVerfG v. 20.1.1981 - 2 BvL 2/80, BVerfGE 56, 110, 119; v. 29.3.2000 - 2 BvL 3/96, BVerfGE 102, 99, 114 f.; v. 10.2.2004 - 2 BvR 834/02, 2 BvR 1588/02, BVerfGE 109, 190, 229; vgl. auch *Maunz* (Fn. 22), Art. 72 Rz. 14.
- 72 BVerfG v. 20.1.1981 - 2 BvL 2/80, BVerfGE 56, 110, 119; v. 29.3.2000 - 2 BvL 3/96, BVerfGE 102, 99, 115.
- 73 *Tettinger*, in: ders./Wank, *Gewerbeordnung*, 7. Aufl. 2004, § 1 Rz. 70, 79.
- 74 *Tettinger* (Fn. 73), § 1 Rz. 85.
- 75 *MünchKomm-BGB/Säcker*, Bd. 11, 5. Aufl. 2010, Art. 55 EGBGB, Rz. 1.
- 76 Überblick bei *Säcker* (Fn. 75), Art. 55 EGBGB, Rz. 2.
- 77 BVerfG v. 10.5.1977 - 1 BvR 514/68, 1 BvR 323/69, BVerfGE 45, 297, 340 f.
- 78 Zu der entsprechenden Auseinandersetzung in Literatur und Rechtsprechung um die Zulässigkeit und den Charakter von bundesrechtlichen »Ermächtigungen« in dem Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung, vgl. nur *Oeter* (Fn. 32), Art. 72 Rz. 59 ff.
- 79 So wohl, *Dreier/Stettner*, GG, Bd. 2, 2. Aufl. 2006, Art. 72, Rz. 26 i.V.m. 23.
- 80 BVerfG v. 20.1.1981 - 2 BvL 2/80, BVerfGE 56, 110, 119; v. 29.3.2000 - 2 BvL 3/96, BVerfGE 102, 99, 114 f.; v. 10.2.2004 - 2 BvR 834/02, 2 BvR 1588/02, BVerfGE 109, 190, 229; vgl. auch *Maunz* (Fn. 22), Art. 72 Rz. 14.
- 81 Vgl. ausf. *Hahn* (Fn. 65), 34 ff.
- 82 Vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts, BT-Drucksache

14/8277, 5.

- 83 Vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts, BT-Drucksache 14/8277, 1.
- 84 *Happ* (Fn. 57), 143.
- 85 Hierzu *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 5), § 85 Rz. 18 ff.
- 86 Man kann daher berechnigte Zweifel daran hegen, ob diese Vorschrift insbesondere mit ihrem (wie gesehen kompetenzrechtlich bedenklichen) Bezug auf das »Gemeinwohl« den verfassungsrechtlichen Vorgaben der Wesentlichkeitslehre genügt; hierzu nur *Sachs* (Fn. 21), Art. 20 Rz. 127 ff. mit zahlreichen Nachweisen. Kritisch auch mit Blick auf den Gemeinwohlbezug des § 80 Abs. 2 BGB etwa *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 5), § 80, Rz. 30 ff.
- 87 Ausf. dazu *Happ* (Fn. 57), 142 ff.

Besetzungsrechte bei Stiftungen

WILHELM-ALBRECHT ACHILLES

- I. Problemstand
- II. Besetzungsrechte im Gesellschaftsrecht
 - 1. Übersicht
 - 2. Pflichtenbindung und Weisungsbefugnisse
- III. Gefährdung des Stiftungszwecks durch Berücksichtigung von Sonderinteressen
- IV. Primat des Stifterwillens
- V. Berücksichtigungsfähigkeit von Sonderinteressen im Stiftungsrecht
 - 1. Korporative Elemente bei der Besetzung von Stiftungsorganen?
 - 2. Was geht? – Möglichkeiten und Grenzen
- VI. Zusammenfassung
- VII. Summary

I. Problemstand

Partikularinteressen können für eine Stiftung zu vielfältigen Gefährdungslagen führen, wenn es gelingt, sie in die Stiftung und ihre Willensbildung hineinzutragen¹. Solche Partikularinteressen können etwa bei Destinatären auf einen Erhalt bestimmter Stiftungsleistungen oder, um eine Schmälerung der eigenen Position zu verhindern, auf ein Unterlassen oder ein Rückgängigmachen bestimmter Stiftungsleistungen gerichtet sein. Sie können, soweit es um Stiftungsleistungen oder -aktivitäten im Umfeld staatlicher, kommunaler oder kirchlicher (Daseins-)Fürsorge geht, darauf abzielen, die Stiftung zu einem bestimmten Tätigwerden zu veranlassen, um Lücken in bestehenden Versorgungssystemen zu schließen oder um Arbeitsfelder zu erschließen oder zu ergänzen, welche Staat, Kommunen und Kirchen nicht selbst ausfüllen können oder wollen. Sie können auch das Ziel verfolgen, bestimmte Stiftungsaktivitäten zu unterbinden, die nicht für notwendig erachtet oder – u.U. sogar aus Wettbewerbsgründen – als unerwünscht angesehen werden. Des Weiteren ist bei operativ tätigen Stiftungen bisweilen zu beobachten, dass die Mitarbeiterschaft über das bestehende Personal- und Mitarbeitervertretungsrecht hinaus Einfluss auf die Leitungsorgane der Stiftung zu gewinnen versucht und dazu – als Kompensation für eine fehlende Unternehmensmitbestimmung² – institutionalisierte Mitwirkungsmöglichkeiten in Aufsichtsgremien von Stiftungen anstrebt³. Entsprechendes gilt bei Unternehmenskooperationen unter Beteiligung von Stiftungen, wenn diese Kooperationen etwa wechselseitig durch Entsenderechte in die jeweiligen Aufsichtsgremien abgesichert werden sollen.

Das Bestreben, derartige Partikularinteressen über die Gremienbesetzung in die interne Willensbildung der Stiftung hineinzutragen, liegt nahe, zumal eine Stiftung gegenüber derartigen Einflussnahmen nicht die Schutzmechanismen einer verbandsmäßig strukturierten Organisationseinheit hat, bei der die Mitglieder oder Anteilseigner über eine regelmäßig bei ihnen verbleibende und im Bedarfsfall aktualisierbare

Letztentscheidungskompetenz derartige gremieninterne Interessenkonflikte durch Neubesetzung der Organe oder Änderung der Besetzungsstruktur zu ihren Gunsten entscheiden können. Bei der Stiftung gibt es rechtsformbedingt keine vergleichbaren Bereinigungskompetenzen in Bezug auf überhand nehmende Partikularinteressen. Bisweilen ist es sogar schon der Stifter selbst, der im Stiftungsgeschäft die Organzusammensetzung auf eine Repräsentation der künftig im Stiftungswirken abgebildeten Interessen – eventuell verbunden mit gruppeneigenen Besetzungs-, Entsendungs-, Benennungs- oder zumindest Vorschlagsrechten und/oder reservierten Besetzungsquoten⁴ – ausgerichtet und dadurch in einer kaum reversiblen Weise perpetuiert hat. Auch Besetzungsrechte, die nachträglich Eingang in die Stiftungssatzung finden, sind nur schwer zu beseitigen, wenn sich herausstellt, dass die in ihnen repräsentierten Interessen mit dem aus dem Stiftungsgeschäft abgeleiteten Stiftungsinteresse nicht im erforderlichen Maß deckungsgleich ist.

II. Besetzungsrechte im Gesellschaftsrecht

1. Übersicht

Erfahrungen mit Organbesetzungsrechten vermittelt das Kapitalgesellschaftsrecht. § 101 Abs. 2 AktG befasst sich mit dem Recht, Mitglieder in den Aufsichtsrat zu entsenden. Die Vorschrift bestimmt, dass ein solches Recht nur durch die Satzung und nur für bestimmte Aktionäre oder die jeweiligen Inhaber bestimmter Aktien begründet werden kann und die Entsendungsrechte insgesamt höchstens für ein Drittel der Aufsichtsratsmitglieder eingeräumt werden können. Vorbehaltlich der gesetzlichen Bestellungsmodalitäten für Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat⁵ kann ein Entsendungsrecht also nur als Sonderrecht⁶ bestimmter Aktionäre oder Aktionärsgruppen begründet werden. Besetzungsrechte außenstehender Dritter sind dagegen nicht vorgesehen und werden nicht für zulässig erachtet⁷. Auch sonst behandelt das Aktienrecht Organbesetzungsrechte eher restriktiv. Insbesondere Einschränkungen des in § 84 AktG geregelten Rechts des Aufsichtsrats zur

Vorstandsbestellung werden, soweit sie über unverbindliche Vorschlagsrechte hinausgehen, nicht hingenommen⁸.

Das Organisationsrecht der GmbH ist großzügiger. Organbestellungsrechte können in der Satzung sogar als unentziehbares Sonderrecht einzelner Gesellschafter ausgestaltet sein.⁹ Die Satzung kann sie recht weitgehend auf andere Gesellschaftsorgane verlagern oder eigene Bestellungsorgane der Gesellschaft bilden, welche nach überwiegender Auffassung auch ganz oder teilweise mit Nichtgesellschaftern besetzt sein können¹⁰. Umstritten ist lediglich, ob die Satzung außenstehenden Dritten eine Organbestellungskompetenz unmittelbar zuweisen kann¹¹. Soweit diese Bestellungskompetenzen nicht von der Satzung getragen werden, sind die Gesellschafter, selbst wenn sie sich dahin gehend schuldrechtlich gegenüber den begünstigten Dritten gebunden haben, jedenfalls nicht gehindert, die Satzung ohne deren Zustimmung zu ändern und deren Mitwirkungsrechte wieder zu beseitigen¹².

2. Pflichtenbindung und Weisungsbefugnisse

Hiermit verbunden ist die Frage, ob die auf der Grundlage bestimmter Partikularinteressen bestellten oder entsandten Organmitglieder weisungsgebunden sind und welchen Pflichten sie gegenüber der Gesellschaft unterliegen. Was ihre Rechtsstellung anbelangt, besteht Einigkeit, dass sie grundsätzlich alle Rechte und Pflichten haben, die im Fall einer Wahl oder Bestellung durch die sonst berufenen Gesellschaftsorgane mit der Organstellung verbunden sind¹³, und dass vertragliche Freistellungszusagen im Zusammenhang mit der Übernahme der Organstellung nur eingeschränkt zulässig sind¹⁴. Ob und in welchem Umfang sie in zulässiger Weise Dritteinflüssen ausgesetzt¹⁵ oder gar an Weisungen desjenigen gebunden werden dürfen, der sie gewählt oder bestellt hat, ist – namentlich mit Blick auf dienstrechtliche Weisungsrechte gegenüber entsandten Vertretern von Gebietskörperschaften sowie auf eine Differenzierung zwischen obligatorischen und fakultativen Organen¹⁶ – umstritten¹⁷. Insbesondere bei Entsendungsrechten der öffentlichen Hand wird aus einem öffentlichrechtlichen Blickwinkel teilweise eine Befolgungspflicht selbst für solche Weisungen angenommen, die dem

Gesellschafts- oder Unternehmensinteresse zuwiderlaufen¹⁸.

Letztlich ändern derartige Interessenüberlagerungen aber nichts an der grundsätzlichen Bindung des von Dritten entsandten oder benannten Organmitglieds an das Gesellschafts- oder Unternehmensinteresse. Dieses Interesse wird allerdings namentlich in Bezug auf die Amtsführung von Aufsichtsratsmitgliedern als komplexes, über die Interessen der Gesellschafter oder Anteilsinhaber hinausweisendes Geflecht aufgefasst¹⁹, welches regelmäßig die Berücksichtigung der Interessen der im Unternehmen beschäftigten Arbeitnehmer, der Gesellschaftsgläubiger sowie der Allgemeinheit hinsichtlich des Bestandes des Unternehmens als Wirtschaftsfaktor einschließt²⁰. Hieran anknüpfend wird bei etwa Arbeitnehmersvertretern im Aufsichtsrat angenommen, dass sie in besonderer Weise Arbeitnehmerinteressen in die internen Entscheidungsprozesse des Unternehmens einbringen dürfen und lediglich bei unvereinbaren Kollisionen ihr Partikularinteresse zugunsten des Unternehmensinteresses zurückzustellen haben²¹. Ebenso wird dort, wo die Satzung einen bestimmten öffentlichen Zweck der Gesellschaft ausdrücklich benennt, dieser Zweck zugleich zum Gegenstand des wahrzunehmenden Unternehmensinteresses, an dem sich auch die Tätigkeit der Gesellschaftsorgane auszurichten hat²². Von einer Gebietskörperschaft entsandte oder benannte Organmitglieder können deshalb – ähnlich wie Arbeitnehmersvertreter – in ihrer Organtätigkeit ein besonderes Augenmerk auf die Verfolgung dieses benannten Partikularinteresses legen, müssen aber im Konfliktfall dem Unternehmensinteresse Vorrang geben²³. Eine zurückhaltendere Interessenwahrnehmungspflicht in Bezug auf Sonderinteressen wird lediglich bei Vertretungsorganen angenommen²⁴, und zwar vor allem dann, wenn sie – wie GmbH-Geschäftsführer – besonderen Bindungen gegenüber den Interessen der Gesellschafter und den von ihnen festgelegten Unternehmenszielen unterliegen²⁵.

III. Gefährdung des Stiftungszwecks durch Berücksichtigung von Sonderinteressen

Die geschilderte Pluralisierung des Unternehmensinteresses geht auf Besonderheiten des Unternehmensrechts zurück. Sie ist rechtspolitisch geprägt durch Wertungen des Mitbestimmungsrechts und des öffentlichen Wirtschafts- und Haushaltsrechts²⁶, welche das Unternehmen im Ausgangspunkt weniger als Träger eines mehr oder weniger homogenen Interesses denn als Gegenstand eines Bündels von Interessen begreifen, die – mit von Fall zu Fall unterschiedlichen Präferenzen und offener Zielkonzeption – noch des Abgleichs und der (harmonisierenden) Ausrichtung bedürfen²⁷.

Im Stiftungsrecht findet dies keine Parallele. Zur Rechtsform der Stiftung passt dies schon konzeptionell nicht. Denn Stiftungen stellen sich – so der Bundesgerichtshof in einem Urteil vom 22. Januar 1987 unter instruktiver Beleuchtung der Rechte von Destinatären – im Gegensatz zu körperschaftlich strukturierten juristischen Personen als eine reine Verwaltungsorganisationen dar, mit deren Hilfe der vom Stifter gewollte Zweck verwirklicht wird. Die in der Verfassung der Stiftung vorgesehenen Organe, insbesondere das über § 86 BGB zwingend vorgegebene Organ Vorstand, seien bei ihr das einzige personale Element. Allein sie seien vorbehaltlich durch Gesetz oder Satzung normierter Ausnahmen berufen, dem Stifterwillen ohne Drittbeeinflussung und in voller Unabhängigkeit Geltung zu verschaffen. Die insoweit der Stiftung als juristischer Person zugestandene Autonomie und ihre Ausrichtung allein auf den Stifterwillen schlossen deshalb die Berücksichtigung von Sonderinteressen und die Einflussnahme durch Dritte in der Regel aus. Denn andernfalls würde der Kreis der Personen, die auf die Willensbildung der Stiftung Einfluss nehmen könnten, in einem vom Wesen der Stiftung nicht mehr zu rechtfertigenden Umfang erweitert²⁸.

Diese Beschreibung gibt in prägnanter Weise die Verknüpfungen wieder, die zwischen den notwendigen Strukturmerkmalen der Stiftung bürgerlichen Rechts, nämlich dem Stifterwillen, dem Stiftungsvermögen und dem Vorhandensein einer bestimmten, auf die Herstellung einer Handlungsfähigkeit der Stiftung im Rechtsverkehr gerichteten Stiftungsorganisation bestehen. Die Stiftungsorgane verwalten das ihnen im Stiftungsakt zur Verfügung gestellte und später hinzu erworbene Stiftungsvermögen nicht im rechtsfreien Raum, insbesondere nicht nach freiem Ermessen oder gar Belieben, sondern – als oberstem Prinzip des

Stiftungsrechts – in strikter Rückbindung an den im Stiftungsgeschäft zum Ausdruck gekommenen und in der Stiftungssatzung organisationsrechtlich gefassten Stifterwillen²⁹. Denn es ist der mit der Genehmigung der Stiftung verselbstständigte und objektivierte Stifterwille, der für die Stiftung dauernd konstitutiv bleibt und sowohl den Charakter als auch den Zweck einer Stiftung mit diesem Anfang in die Zukunft hinein für die Dauer der der Stiftungsexistenz festlegt³⁰. Die zu seinem Vollzug berufenen Stiftungsorgane trifft deshalb die Pflicht, alles Stiftungshandeln unter Einschluss späterer Satzungsänderungen mit dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Stifters im Einklang zu halten³¹. Das schließt die Abwehr von Dritteinflüssen bei der internen Willensbildung ein, die mit dem Stifterwillen nicht deckungsgleich sind und sich deshalb nicht ausschließlich an ihm orientieren.

Die zur Ausrichtung am Stifterwillen erforderliche Autonomie der Stiftungsorgane kann bereits in der Ausgangslage dadurch gefährdet sein, dass die Organzusammensetzung diesen Autonomieanforderungen nicht gerecht wird, wenn die Organmitglieder auf Sonderinteressen verpflichtet sind, die sich nicht in der notwendigen Eindeutigkeit am Stifterwillen orientieren. Das gilt insbesondere dann, wenn es um Partikularinteressengeht, die im Stifterwillen keinen oder nur undeutlichen Ausdruck gefunden haben. Vorsicht ist namentlich dann geboten, wenn die Einflussnahmen auf eine Zusammensetzung der Stiftungsorgane mit Stichworten wie einer Pluralisierung der in der Stiftung abgebildeten Interessen oder einer Demokratisierung ihrer Willensbildung unter Einschluss aller am Stiftungshandeln Beteiligten unternommen werden. Denn der Stifterwille ist – mag er auch noch so sehr von altruistischen Motiven getragen sein – in seinem Kern egoistisch und in seiner Durchsetzung monokratisch ausgelegt.

IV. Primat des Stifterwillens

Der Stifter – nur er allein und nach Stiftungsentstehung grundsätzlich auch für ihn selbst unabänderlich³² – legt durch seinen im Stiftungsakt originär zum Ausdruck gebrachten autonomen Willensakt die Zweckbestimmung

seiner Stiftung und damit zugleich den Rahmen des Handlungsprogramms einer künftigen Zweckverwirklichung ein für alle Mal fest. § 85 BGB umschreibt diese Zusammenhänge dahin, dass es das Stiftungsgeschäft ist, durch das die Verfassung der Stiftung bestimmt wird. Auf diese Weise bindet der Stifter, der im Stiftungsgeschäft die verbindliche Erklärung abgegeben hat, ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks zu widmen (§ 81 Abs. 1 Satz 1 BGB), zugleich die mit der Zweckverwirklichung betrauten Stiftungsorgane exklusiv an seinen Willen, den sie – von ihm abgeleitet – mit der gleichen Autonomie, wie sie im Stiftungsakt zum Ausdruck gekommen ist, zu vollziehen haben. Dagegen ist es den Stiftungsorganen verwehrt, sich aus diesen Bindungen zu lösen, die bei Fehlen klarer Vorgaben lediglich das auf die aktuelle Situation bezogene, interpretierende Zuendedenken des originären Stifterwillens nach Art einer ergänzenden Vertragsauslegung gestatten, und statt dessen wie bei einer körperschaftlichen Willensbildung einen vom Stifter unabgeleiteten eigenen Willen neu oder gar anders zu bilden³³.

Vor diesem im positiven Recht unübersehbar angelegten Hintergrund erscheint es zwingend, die fortdauernde strikte Bindung der Stiftungsorgane an den einmal gebildeten Stifterwillen, das von ihnen zu fordernde Bestreben, sich mit diesem in Übereinstimmung zu halten, sowie die damit einhergehende Unverfügbarkeit der Stiftung für vom Stifterwillen abweichende Interessen und Zielsetzungen Dritter zu den Merkmalen zu zählen, die das Wesen einer Stiftung ausmachen und ihre Identität prägen³⁴. Diese Identität geriete genauso in Gefahr, wenn Stiftungsorgane mit Organmitgliedern besetzt würden, von denen nicht erwartet werden kann, dass sie sich uneingeschränkt mit dem Stifterwillen identifizieren und in dessen Verwirklichung einbringen, sondern Partikularinteressen, die damit bestenfalls teilidentisch sind, verfolgen. Gleiches gilt, wenn sie von Dritten benannt oder bestellt würden, die nicht selbst in der Verantwortung gegenüber dem Stifter und dem von ihm im Stiftungsgeschäft gebildeten Stifterwillen stehen³⁵.

V. Berücksichtigungsfähigkeit von Sonderinteressen im Stiftungsrecht

Die Auffassung, dass damit die Grenzen abgesteckt sind, in denen sich

eine Berücksichtigung von Sonderinteressen bei der personellen Besetzung von Stiftungsorganen bewegen kann, ist jedoch nicht unbestritten.

1. Korporative Elemente bei der Besetzung von Stiftungsorganen?

Im Schrifttum wird die Ansicht vertreten, dass eine Stiftungsorganisation keineswegs auf die Bildung von Gesamtorganen beschränkt sei, deren Mitglieder ausschließlich im Interesse der Stiftung bestellt würden, sich allein von deren Interessen leiten lassen müssten und bei Ausübung ihres pflichtgemäßen Ermessens keine Sonder- oder sogar Eigeninteressen verfolgen dürften. Das Stiftungsrecht stehe vielmehr einer Einrichtung eigenständiger Willensbildungsorgane der Stiftung (Gruppenorgane) nicht entgegen, deren Mitglieder berechtigt und ggf. sogar verpflichtet seien, bestimmte Partikularinteressen zu vertreten und diese im Rahmen der Interessen der Stiftung zur Geltung zu bringen, soweit die Interessen der Stiftung dies zuließen. Kennzeichen dieser Organe, die auch als Mischformen dergestalt gebildet werden könnten, dass einzelne von mehreren Organmitgliedern Sonderinteressen zu vertreten berechtigt und verpflichtet seien, sei der Umstand, dass diese Mitglieder ungeachtet ihrer grundsätzlichen Bindung an das Stiftungsinteresse nicht ausschließlich im Interesse der Stiftung, sondern auch im Interesse von bestimmten Personen oder Personengruppen bestellt seien und sie deshalb den von ihnen repräsentierten Interessen im Rahmen der Wahrnehmung ihrer organschaftlichen Rechte und Pflichten Geltung verschaffen dürften und müssten³⁶.

Diese Sichtweise, die sich an den eingangs dargestellten gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen orientiert³⁷, lässt sich mit dem geltenden Stiftungsrecht indes kaum vereinbaren. Das folgt namentlich aus der in § 81 Abs. 1 Satz 1, § 85 BGB als rechtsformprägendem Strukturmerkmal zum Ausdruck kommenden strikten Bindung der Stiftungsorgane an den im Stiftungsgeschäft hervor getretenen und nach Stiftungsentstehung selbst für den Stifter nicht mehr verfügbaren Stifterwillen, welcher damit zugleich die Identität der Stiftung ein für alle Mal und unteilbar prägt³⁸ und – vice versa – als Ausdruck dieses Typenzwangs nur eine ausschließlich vom Stifterwillen abgeleitete

Willensbildung einzelner Organmitglieder oder bestimmter Gruppen gestattet³⁹. Eine solche autonome Willensbildung in Bezug auf Gruppeninteressen hätte dagegen zur Folge, die Stiftung angesichts des Fehlens der im Gesellschaftsrecht insoweit zur Identitätswahrung bestehenden Korrekturmöglichkeiten mittels Aktualisierung der Gesellschaftsinteressen durch die mit einer entsprechenden Kompetenz-Kompetenz ausgestatteten (Gesamtheit der) Gesellschafter in ihrer Willensbildung derart zu spalten, dass der im Stiftungsgeschäft zum Ausdruck gekommene Stifterwille mit autonom artikulierten oder zumindest gewichteten Drittinteressen ergebnisoffen ringt und der ursprüngliche Stifterwille in letzter Konsequenz sogar ohne die Kautelen des § 87 BGB zur Umwertung freigegeben wäre.

Anders als im Unternehmensrecht stellt sich das Stiftungsinteresse indes nicht als ein komplexes, über die vom Stifter autonom formulierten Interessen hinausgehendes Interessengeflecht dar, das einer Verfolgung ungenannt gebliebener Interessen aus dem Bereich der Stiftungsperipherie mehr oder weniger unlimitiert Raum gibt. Der Stiftungszweck ist vielmehr auf den zu einem vergangenen Zeitpunkt vom Stifter gebildeten und in seinem Stiftungsgeschäft tendenziell abschließend zum Ausdruck gekommenen Willen bezogen, wobei die Verantwortung für dessen Verwirklichung vorrangig den vom Stifter eingesetzten Stiftungsorganen zufällt. Nur diese sind deshalb durch den Stifterwillen zur Stiftungszweckverwirklichung legitimiert und haben diesen Willen – nicht mehr und nicht weniger – mit den hieraus resultierenden Bindungen treuhänderisch zu vollziehen⁴⁰.

2. Was geht? – Möglichkeiten und Grenzen

Zur Einrichtung und Besetzung von Stiftungsorganen beschränkt sich das Bundesstiftungsrecht in § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 BGB auf die Aussage, dass die Stiftung durch das Stiftungsgeschäft eine Satzung mit Regelungen über die Bildung des Vorstands der Stiftung erhalten muss. Inhaltliche Aussagen zur Bildung des Vorstandes finden sich nicht. In der Festlegung der Kriterien und Modalitäten für die Berufung der Vorstandsmitglieder ist der Stifter vielmehr grundsätzlich frei. Gleiches gilt für die Frage, ob und

mit welchem Aufgabenkreis weitere Stiftungsorgane eingerichtet und nach welchen Kriterien und Modalitäten die Mitglieder dieser Organe bestimmt werden sollen. Die zur Verfügung stehenden Möglichkeiten sind einschließlich dabei in Betracht kommender Typenmischungen, gegen deren Zulässigkeit ebenfalls keine Bedenken bestehen, vielfältig. Das beginnt mit der Unterscheidung zwischen geborenen und gekorenen Mitgliedern, deren Eignung außerdem noch an bestimmte Eigenschaften gebunden werden kann. Zur Funktionsfähigkeit ist allerdings zusätzlich die Regelung eines bestimmten Wahl- oder Auswahlverfahren einschließlich einer Zuweisung der Bestellungsbezeichnung erforderlich. Diese Bezeichnung kann der Stifter sich selbst vorbehalten⁴¹, genauso aber auch auf bestimmte Stiftungsorgane oder sogar Dritte übertragen. Das Verfahren selbst kann etwa in einer Selbstergänzung des betreffenden Stiftungsorgans durch Kooptation oder in der Wahl eines Organmitglieds durch die Mitglieder eines anderen Stiftungsorgans bestehen. Auch können näher bezeichnete Besetzungsrechte sowie die Befugnis zur Bestellung, Entsendung oder Benennung durch bestimmte Dritte oder das Erfordernis vorgesehen werden, deren Zustimmung einzuholen oder sie sonst in bestimmter Weise mitwirken zu lassen. Hierbei kann für die Benennung noch zusätzlich dahin unterschieden werden, ob ihr Verbindlichkeit zukommen soll oder ob sie lediglich einen noch eigenständig zu prüfenden Vorschlag gegenüber dem Berufsorgan darstellt⁴².

Gleichwohl unterliegen die bestehenden Gestaltungs- und Auswahlbefugnisse Grenzen, soweit es – über bloße Beratungsgremien hinaus – die an der Willensbildung der Stiftung beteiligten Organe anbelangt. Die entscheidende Grenze bildet dabei die vorstehend dargestellte Bindung an den im Stiftungsgeschäft zum Ausdruck gekommenen Stifterwillen, über den sich nach Stiftungsentstehung selbst der Stifter nicht mehr hinwegsetzen kann. Aus diesem Primat des Stifterwillens folgt für die Bildung und Zusammensetzung derartiger Organe zweierlei. Zum einen müssen sie aus dem im Stiftungsgeschäft artikulierten Stifterwillen ableitbar sein und dürfen nicht auf nachträglicher, hiervon nicht mehr gedeckter Kreation beruhen. Zum anderen müssen sie unteilbar auf den vom Stifter vorgegebenen Stiftungszweck und dessen Vollzug bezogen sowie in ihrer Willensbildung darauf angelegt sein, ausschließlich dem Stifterwillen und den dadurch

artikulierten Stiftungsinteressen Loyalität zu schulden.

a) Ableitbarkeit aus dem Stifterwillen

Zu den die Verfassung und damit die Identität der Stiftung im Sinne von § 85 BGB bestimmenden und deshalb nicht anderweitig delegierbaren Regelungsaufgaben des Stifters bei Vornahme seines Stiftungsgeschäfts gehört es, als Teil der Organisation der von ihm errichteten Stiftung nicht nur deren Organstruktur und die Aufgaben festzulegen, die den danach zu bildenden Stiftungsorganen zuzuweisen sind. Dazu gehört auch, wie § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, Satz 4, § 83 Satz 2 BGB zeigen, die Regeln zur Besetzung dieser Organe aufzustellen⁴³. Stiftungsorgane, die im Stiftungsgeschäft nicht vorgesehen oder zumindest angelegt sind, können deshalb nicht nachträglich geschaffen werden. Entsprechendes gilt für die Regeln zur Organbesetzung, die nur dann in die Dispositionsbefugnis der Stiftungsorgane fallen, wenn die Voraussetzungen für eine Satzungsanpassung wegen einer wesentlichen Änderung der Verhältnisse gegeben sind⁴⁴.

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, ist es dagegen den Stiftungsorganen genauso wie einem noch lebenden Stifter verwehrt, die im Stiftungsgeschäft angelegte Organstruktur zu ändern und dabei insbesondere weitere willensbildende Stiftungsorgane zu kreieren. Ebenso ist es ihnen verwehrt, die grundlegenden Regeln über die Organbesetzung ohne eine wesentliche Änderung der Verhältnisse abweichend zu gestalten und etwa bestimmten Personen oder Gruppen bis dahin nicht vorgesehene Sonderrechte auf Besetzung oder Benennung einzuräumen. Fehlen in der Stiftungsverfassung Regeln über eine Organbesetzung oder erweisen sie sich als lückenhaft, ist für die Lückenschließung vielmehr unmittelbar an das Stiftungsgeschäft anzuknüpfen und die Lösung durch dessen Auslegung zu suchen. Hierbei wird, da § 86 BGB strukturbedingt nicht an die in § 27 Abs. 1 BGB geregelte Bestellungskompetenz einer Mitgliederversammlung anknüpfen konnte, ein Verständnis nahe liegen, wonach das betroffene Stiftungsorgan sich als Repräsentant und Verpflichteter des Stifterwillens aus sich heraus durch Kooptation zu ergänzen hat oder die Besetzung – verbreiteter Übung entsprechend – von

einem anderen Stiftungsorgan, namentlich wenn es als Aufsichtsorgan fungiert, durch Wahl vorgenommen wird⁴⁵.

Diese Gegebenheiten sind auch bei statutarischen Änderungsklauseln zu beachten, welche nach zutreffender Auffassung im Vorbehalt des Stiftungsgeschäfts ihre Grenze finden und deshalb nicht dazu dienen können, den Stiftungsorganen vom ursprünglichen Stifterwillen abgelöste autonome Änderungsbefugnisse an die Hand zu geben. Anderes kommt allenfalls dann in Betracht, wenn der Stifter bereits im Stiftungsgeschäft den Änderungsfall bedacht und als einen Umstand angesprochen hat, der aus seiner Sicht eine wesentliche Änderung der Verhältnisse darstellt, unter denen die Stiftungsorgane zu einer entsprechenden Anpassung die Organstruktur befugt sein sollen⁴⁶.

b) Bezogenheit auf den Stifterwillen

Der vorstehend dargestellten Bezogenheit der Willensbildung der Stiftungsorgane auf den im Stiftungsgeschäft zum Ausdruck gekommenen Stifterwillen steht weiterhin entgegen, diese Willensbildung an damit bestenfalls teildentischen Partikularinteressen auszurichten. Denn darin läge kein Vollzug des ungeteilten Stifterwillens mehr, sondern allenfalls noch ein Teilvollzug mit eigener, so vom Stifter nicht vorgenommener Schwerpunktsetzung, in der immer auch ein Stück autonomer Willensbildung außerhalb des ursprünglichen Stiftungsgeschäfts liegt. Bereits das verbietet es, Partikularinteressen in Willensbildungsorganen der Stiftung in der Weise Raum zu geben, dass bestimmte Organmitglieder auf eine Wahrnehmung oder Vertretung dieser Interessen verpflichtet werden oder gar stiftungsexternen Weisungen ausgesetzt sind⁴⁷. Hierbei kommt es auch nicht darauf an, ob solche Weisungen den stiftungsrechtlichen Organpflichten zuwiderlaufen⁴⁸. Bereits die Weisung als solche ist wegen des hierin liegenden Eingriffs in die ausschließlich vom Stifter ableitbare und deshalb auf ihn bezogene Willensbildungskompetenz des Organmitglieds unzulässig.

Diese Gegebenheiten sind genauso zu beachten, wenn einem Dritten die Befugnis zur Besetzung von Stiftungsorganen oder zur Benennung von Organmitgliedern eingeräumt ist. Denn auch ein Dritter, u.U. sogar der

Stifter selbst, wenn er sich im Stiftungsgeschäft die Befugnis zur Organbesetzung vorbehalten hat, ist in seiner Entscheidung nicht von den Bindungen an das Stiftungsgeschäft befreit, sondern übt hierbei nach zutreffender Auffassung die Funktion eines besonderen Kurationsorgans der Stiftung aus. Er nimmt also Organfunktion für den Aufgabenkreis der Organbesetzung wahr und ist deshalb wie jedes andere Stiftungsorgan uneingeschränkt an den im Stiftungsgeschäft zum Ausdruck gekommenen Stifterwillen gebunden⁴⁹. Beruft der Dritte Organmitglieder, die mangels äußerer Unabhängigkeit nicht geeignet oder – weil sie sich etwa einem bestimmten Partikularinteresse vorrangig verpflichtet fühlen – mangels innerer Unabhängigkeit nicht willens sind, sich bei ihrer Organtätigkeit auf einen uneingeschränkten Vorrang des Stifterwillens einzulassen, ist die Auswahl pflichtwidrig⁵⁰. Entsprechendes gilt für Entsenderechte Dritter, die in keinem Fall dazu dienen dürfen, eigene Interessen an einer bestimmten Ausrichtung der Stiftungstätigkeit⁵¹ in die Willensbildung der Stiftung hineinzutragen. Vielmehr haben mit Ausübung des Entsenderechts der Entsender und mit Übernahme des Stiftungsamts der Entsandte den Vorrang des im Stiftungsgeschäft verkörperten (objektiven) Stifterwillens gegenüber kollidierenden Drittinteressen anzuerkennen und entsprechend zu praktizieren, andernfalls das Stiftungsamts und das Entsenderecht aufzugeben sind⁵².

Das bedeutet aber nicht, dass Besetzungs- oder Benennungsrechten jegliche Relevanz für die Willensbildung der Stiftung fehlte. Im Gegenteil lässt sich mit dem beschriebenen Primat des Stifterwillens ohne Weiteres die Zielsetzung vereinbaren, bestimmten im Stiftungszweck angelegten Interessen über bestehende Besetzungsrechte bereits bei der Willensbildung der Stiftung eine geeignete Artikulationsbasis zu verschaffen und auf diese Weise eine Beachtung des Stifterwillens verfahrensmäßig zu optimieren⁵³. Entsprechendes gilt, wenn über derartige Rechte von außen Sachkompetenz akquiriert oder auf eine bestimmte Reputation zugegriffen werden soll oder eine frühzeitige Abstimmung mit beteiligten Drittinteressen intendiert ist. Dieses Anliegen, im Stiftungszweck angelegte oder damit abzustimmende Interessen schon bei der Willensbildung repräsentiert zu wissen, um sicherzustellen, dass ihnen bei Vollzug des Stifterwillens genügend Beachtung geschenkt wird, darf eben nur nicht dazu genutzt werden, den repräsentierten Interessen über

eine sachgerechte Artikulation hinaus Eigenwert beizumessen mit der Folge, dass sich die betreffenden Organmitglieder von der Bindung an den im Stiftungsgeschäft angelegten Stifterwillen durch eigene abweichende Gewichtung lösen und den Stifterwillen auf diese Weise dem von ihnen repräsentierten Partikularinteresse verfügbar machen⁵⁴.

c) Ausnahmen

Gewisse Einschränkungen kommen für Sonderformen der Stiftung zum Tragen, bei denen der Stifter die von ihm errichtete Stiftung einem bestimmten Funktionszusammenhang zugeordnet hat, der zugleich den Stiftungszweck insgesamt überlagert und ihm auf diese Weise einen übergeordneten Rahmen vermittelt, in den sich die Willensbildung der Stiftung einzupassen hat. Dabei geht es zum einen um die kirchlichen Stiftungen, zum anderen um behördliche (kommunale) und behördlich (kommunal) verwaltete Stiftungen.

Die von § 80 Abs. 3 BGB vorausgesetzten kirchlichen Stiftungen haben, wenn Stifter und Kirche dies gemeinsam so wollen, mit dem ihnen vom Stifter beigelegten Zweck am überindividuellen Verkündigungsgeschehen der betreffenden Kirche teil. Daraus kann sich indes die Notwendigkeit ergeben, bei der Willensbildung der Stiftung eine Abstimmung zwischen dem individuellen Stifterwillen und dem überindividuellen Verkündigungsauftrag herbeizuführen. Diese Gegebenheiten, die auch staatskirchenrechtlich abgesichert sind⁵⁵, prägen in langer Tradition den Typus der kirchlichen Stiftung und die dadurch bedingten Besonderheiten bei deren Zweckverwirklichung, nämlich den Umstand, dass die Autonomie der Stiftungsorgane unter dem Vorbehalt einer Sachgerechtigkeit der Verkündigung steht. Das kann im Einzelfall gewisse eigene Teilhaberechte der betreffenden Kirche an der Willensbildung der Stiftung und einer Besetzung ihrer Organe einschließen, steht allerdings umgekehrt auch unter dem Vorbehalt einer angemessenen Achtung der in der Willensbildung der Stiftungsorgane gleichfalls fortwirkenden Stifterautonomie⁵⁶.

Ähnlich verhält es sich mit den behördlichen und behördlich verwalteten Stiftungen⁵⁷, denen – wie etwa in § 86 BGB und entsprechenden

Sonderbestimmungen des Stiftungs- und Kommunalrechts der Länder zum Ausdruck gebracht ist – ebenfalls traditionell ein Sonderstatus im Wechselspiel von Stifterautonomie und Eingebundensein in das Verwaltungsgeschehen eines öffentlich-rechtlichen Rechtsträgers zukommt. Durch ihre organisatorische Verbindung mit der Verwaltung entsteht bei ihnen eine Gemengelage zwischen allgemeinem Stiftungsrecht und öffentlichem Organisationsrecht, so dass auch ihre Rechtsverhältnisse traditionell durch ihre Einbindung in das Gefüge der öffentlichen Verwaltung und die damit verbundenen Einwirkungsrechte geprägt sind⁵⁸, die im Einzelfall mit der auch diesen Stiftungen zukommenden Autonomie austariert werden müssen⁵⁹. Diese Gegebenheiten gestatten es allerdings, dass der betreffende öffentlich-rechtliche Rechtsträger bei ihm zukommenden Organbesetzungsrechten auch eigene Gesichtspunkte einbringen darf, um die Kompatibilität von Stifterwillen und den die Stiftungsexistenz zweckimmanent begleitenden Verwaltungsinteressen zu gewährleisten.

VI. Zusammenfassung

Die Willensbildung einer Stiftung wird nicht selten dadurch gefährdet, dass versucht wird, die Stiftung bereits über die Besetzung ihrer Gremien für bestimmte Partikularinteressen verfügbar zu machen. Das Kapitalgesellschaftsrecht, das derartige Einflussnahmen ebenfalls kennt, kann jedoch nicht ohne Weiteres als beispielgebend herangezogen werden. Denn die dortige, durch bestimmte rechtspolitische Wertungen des Mitbestimmungsrechts und des öffentlichen Wirtschafts- und Haushaltsrechts geprägte und auf eine Interessenpluralität hinauslaufende Ausgangslage unterscheidet sich wesentlich von derjenigen des Stiftungsrechts. Dem Stiftungsrecht ist nämlich in seiner strikten Rückbindung auf den im Stiftungsgeschäft zum Ausdruck gekommenen und in der Stiftungssatzung organisationsrechtlich gefassten Stifterwillen eine solche Interessenpluralität fremd. Deshalb können die Stiftungsorgane bei dem ihnen obliegenden Vollzug des Stifterwillens, der die Verpflichtung beinhaltet, alles Stiftungshandeln mit dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Stifters in Einklang zu halten, in der ihnen dabei

zukommenden und von ihnen wahrzunehmenden Autonomie gefährdet sein, wenn bereits die Organzusammensetzung diesen Autonomieanforderungen nicht gerecht wird, weil Organmitglieder auf damit allenfalls teildientische Sonderinteressen verpflichtet sind, welche sich nicht in der notwendigen Eindeutigkeit am Stifterwillen und dem ihm zukommenden Primat orientieren.

Das Stiftungsrecht bringt in den §§ 80 ff. BGB diese strikte Bindung der Stiftungsorgane an den Stifterwillen und die damit einhergehende Forderung nach dessen identischer Verwirklichung an mehreren Stellen zum Ausdruck. Für die Bildung und Zusammensetzung willensbildender Stiftungsorgane folgt daraus zugleich, dass sie zum einen aus dem im Stiftungsgeschäft artikulierten Stifterwillen ableitbar sein müssen und nicht auf hiervon nicht mehr gedeckter nachträglicher Kreation der Stiftungsorgane oder sogar Dritter beruhen dürfen. Zum anderen müssen diese Organe unteilbar auf den vom Stifter vorgegebenen Stiftungszweck und dessen Vollzug bezogen und in ihrer Willensbildung darauf angelegt sein, ausschließlich dem Stifterwillen und den dadurch artikulierten Stiftungsinteressen Loyalität zu schulden. Ihre Ableitbarkeit aus dem Stifterwillen bedingt, dass es grundsätzlich bereits Aufgabe des Stifters bei Vornahme seines Stiftungsgeschäfts ist, als Teil der Organisation der von ihm errichteten Stiftung nicht nur deren Organstruktur und die Aufgaben der danach zu bildenden Stiftungsorgane festzulegen, sondern auch die Regeln zu ihrer Besetzung aufzustellen. Ebenso wenig geht es an, bestimmten Partikularinteressen Freiräume für eine autonome Willensbildung außerhalb des ursprünglichen Stiftungsgeschäfts zu eröffnen. Insbesondere ist es - von traditionell geprägten Sonderlagen etwa bei kirchlichen oder behördlich verwalteten Stiftungen einmal abgesehen - ausgeschlossen, Mitglieder willensbildender Stiftungsorgane auf eine vorrangige Wahrnehmung und Vertretung solcher Partikularinteressen zu verpflichten oder sie sogar stiftungsexternen Weisungen auszusetzen. Zulässig ist es allenfalls, bestimmten im Stiftungszweck angelegten Interessen über bestehende Besetzungsrechte bereits bei der Willensbildung der Stiftung eine geeignete Artikulations- oder Repräsentationsbasis zu verschaffen und darüber eine Beachtung des Stifterwillens verfahrensmäßig zu optimieren.

VII. Summary

The realisation of founder intentions is not infrequently endangered by the attempt at the preliminary stage of making managing body appointments to orientate the foundation towards particular interests. Corporate Law, also familiar with such forms of influence, cannot however serve as an example. Corporate law differs significantly from foundation law in terms of its politically charged participatory rights, its basis in public economic and budgetary law, as well as its pluralistic orientation. By contrast, such plurality is alien to foundation law, with its respective emphasis on donor intentions expressed through a strict adherence in foundation affairs and the legal importance of the foundation articles. For this reason foundation bodies may jeopardise their obligation to realise founder intentions, with its resulting duty to ensure that all foundation affairs comply with express or tacit founder intentions. Any autonomy thereby afforded and to be exercised is endangered if foundation bodies consist of members with, albeit potentially identical special interests, which are nevertheless insufficiently clearly oriented towards founder intentions and their due priority.

At several points in Articles 80 ff. German Civil Code (BGB), the Law of Foundations expresses this strict obligation to observe and realise founder intentions. At the same time, this means for the creation and composition of foundation organs dedicated to founder intentions that on the one hand they must be derived from founder intentions as articulated in foundation activities and no longer depend on unrelated, subsequently created foundation bodies or even third parties. On the other hand these bodies must be undividedly devoted towards foundation objects laid down by the founder, and in their determination of foundation interests be exclusively loyal to founder intentions and the foundation interests thereby articulated. The primacy of founder intentions means as a matter of principle that the donor's task in organising and establishing the foundation, involves not only determining the organisational structure and the tasks of the corresponding foundation bodies, but also formulating rules for their composition. It is equally unimportant to afford discretionary scope for particular interests to autonomously create objects outside the original foundation activities. In particular, apart from traditionally oriented

foundations administered for example by a church or public body, it is impermissible to require members of foundation management bodies to give priority by means of existing member rights to such particular interests or even to render them subject to instructions from outside the foundation. It is however permissible in formulating foundation policy to create an appropriate articulatory or representational basis for certain interests associated with foundation objects, and in this way to optimise procedures for the observance of founder intentions.

-
- 1 Vgl. zu stiftungstypischen Interessenkonflikten und den daraus resultierenden Gefährdungslagen die zusammenfassende Übersicht bei *Jakob*, Schutz der Stiftung, Tübingen, 2006, 387 ff.
 - 2 Vgl. Staudinger/*Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearb. 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rz. 177.
 - 3 So etwa geregelt in § 9 Abs. 1 lit. d der Satzung der Dachstiftung Diakonie (vgl. NdsMBL. 2010, 235), wonach dem Kuratorium ein von dieser zu benennendes Mitglied der Mitarbeitervertretung angehört.
 - 4 Nachstehend zusammenfassend mit Besetzungsrechten umschrieben.
 - 5 Vgl. § 101 Abs. 1 AktG.
 - 6 § 35 BGB.
 - 7 MünchKomm-AktG/*Habersack*, 3. Aufl., § 101 AktG Rz. 32 m.w.N.
 - 8 *Hüffer*, Aktiengesetz, 9. Aufl. 2010, § 84 AktG Rz. 5; MünchKomm-AktG/*Spindler* (Fn. 7), § 84 AktG Rz. 14 f.; jeweils m.w.N.
 - 9 Ensthaler/*Füller/Schmidt*, GmbHG, 2. Aufl. 2009, § 3 Rz. 31 m.w.N.
 - 10 Baumbach/*Hueck/Fastrich*, GmbH-Gesetz, 19. Aufl. 2010, § 6 GmbHG Rz. 3; a.A. Baumbach/*Hueck/Zöllner* (Fn. 10), § 46 Rz. 97.
 - 11 Baumbach/*Hueck/Fastrich* (Fn. 10), § 6 Rz. 31 einerseits und Ensthaler/*Füller/Schmidt* (Fn. 9), § 6 Rz. 23 andererseits; jeweils m.w.N.
 - 12 Baumbach/*Hueck/Fastrich* (Fn. 10); Baumbach/*Hueck/Zöllner* (Fn. 10), § 53 Rz. 79 f. m.w.N.
 - 13 MünchKomm-AktG/*Habersack* (Fn. 7), § 101 AktG Rz. 50; MünchKomm-AktG/*Gach* (Fn. 7), § 25 MitbestG Rz. 16; jeweils m.w.N.; zu Differenzierungsmöglichkeiten bei fakultativen Organen Michalski/*Giedinghagen*, GmbH-Gesetz, 2. Aufl. 2010, § 52 Rz. 174.
 - 14 Vgl. Baumbach/*Hueck/Zöllner/Noack* (Fn. 10), § 43 GmbHG Rz. 111.
 - 15 Hierzu *Raiser*, ZGR 1978, 391, 397 f.
 - 16 Dazu OVG Münster v. 24.4.2009 - 15 A 2592/07, ZIP 2009, 1718, 1720 f.
 - 17 Dazu MünchKomm-AktG/*Habersack* (Fn. 7), § 101 AktG Rz. 51; MünchKomm-AktG/*Gach* (Fn. 7), § 25 MitbestG Rz. 24; Ensthaler/*Füller/Schmidt* (Fn. 9), § 52 Rz. 15; Baumbach/*Hueck/Zöllner/Noack* (Fn. 10), § 52 Rz. 130.
 - 18 So zuletzt OVG Münster v. 24.4.2009 (Fn. 16), 1722; zum Meinungsstand

umfassend Münch-Komm-AktG/Kropff (Fn. 7), Vorbem. v. § 394 Rz. 84 ff.; Michalski/Giedinghagen (Fn. 13), § 52 Rz. 174. Zu den Grenzen von Gesellschafterweisungen im GmbH-Recht Ensthaler/Füller/Schmidt (Fn. 9), § 43 Rz. 5 ff.

- 19 Vgl. BGH v. 21.4.1997 – II ZR 175/95, BGHZ 135, 244, 255.
- 20 MünchKomm-AktG/Kropff (Fn. 7), Vorbem. v. § 394 Rz. 39; GroßkommAktG/Oetker, 4. Aufl. 2004, § 25 MitbestG Rz. 22; KölnerKommAktG/Mertens, 2. Aufl. 1996, Anh. § 117 B § 25 MitbestG Rz. 12; Scholz/Schneider, GmbH-Gesetz, 10. Aufl. 2007, § 52 Rz. 482; Michalski/Giedinghagen, (Fn. 13), § 52 Rz. 177 f.; jeweils m.w.N.
- 21 GroßkommAktG/Oetker (Fn. 20) und KölnerKommAktG/Mertens (Fn. 20); Raiser, Mitbestimmungsgesetz, 2. Aufl., § 25 Rz. 102.
- 22 MünchKomm-AktG/Kropff (Fn. 7), Vorbem. v. § 394 Rz. 62 ff.
- 23 BGH v. 26.3.1984 - II ZR 171/83, BGHZ 90, 381, 398; v. 5.6.1975 – II ZR 156/73, BGHZ 64, 325, 330 f.; v. 29.1.1962 – II ZR 1/61, BGHZ 36, 296, 306; MünchKomm-AktG/Kropff (Fn. 7), Vorbem. v. § 394 Rz. 86.
- 24 Raiser (Fn. 21), § 25 Rz. 103.
- 25 Scholz/Schneider (Fn. 20), § 43 Rz. 68; Brouwer, Zustimmungsvorbehalte des Aufsichtsrats im Aktien- und GmbH-Recht, Berlin, 2008, 264 ff.
- 26 Vgl. §§ 53 f. HGrG, § 65 BHO sowie entsprechende, z.T. inhaltlich sogar noch weitergehende Bestimmungen der Gemeindeordnungen der Länder.
- 27 Vgl. Westermann, ZGR 1977, 219, 220 ff.
- 28 BGH v. 22.1.1987 - III ZR 26/85, BGHZ 99, 344, 350 f. m.w.N.
- 29 Vgl. BGH v. 22.1.1987 - III ZR 26/85, (Fn. 28), 347 f. m.w.N.; Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 2), BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rz. 5, § 86 Rz. 21 m.w.N.
- 30 BVerfG v. 11.10.1977 - 2 BvR 209/76, BVerfGE 46, 73, 85.
- 31 BGH v. 22.1.1987 - III ZR 26/85 (Fn. 28), 348 f., vgl. ferner BGH v. 26.4.1976 - III ZR 21/74, WM 1976, 869 unter III 1; v. 3.3.1977 - III ZR 10/77, BGHZ 68, 142, 146; BVerwG v. 22.9.1972 - VII C 27.71, BVerwGE 40, 347, 350 f.; v. 29.11.1990 – 7 B 155/90, NJW 1991, 713.
- 32 Hahn, Die organschaftliche Änderung der Stiftungssatzung nach der Reform der Landesstiftungsgesetze, 2010, 87; Hof, Die Unverfügbarkeit der selbständigen Stiftung, in: Gedächtnisschrift Walz, 2008, 233, 236; jeweils m.w.N.
- 33 Vgl. Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 2), BGB, § 85 Rz. 11 ff.; Hahn (Fn. 32), 88 f.; Jakob (Fn. 1), 134 f., 204 ff.; Schwake, in: Beuthien/Gummert, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 5, 3. Aufl. 2009, § 79 Rz. 13 f., 278; MünchKomm-BGB/Reuter, 5. Aufl. 2006, Vor § 80 Rz. 54; jeweils m.w.N.
- 34 Jakob (Fn. 1), 59 f.; Seifart/v. Campenhausen/Hof, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 7 Rz. 4 ff.; Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 2), BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rz. 14, § 85 Rz. 2.
- 35 Vgl. Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 2), BGB, § 81 Rz. 63.
- 36 Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, 269 f., 272 ff. - Zu ähnlichen Ansätzen vgl. die Übersicht bei Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 2), BGB, § 85

Rz. 10 m.w.N.

- 37 Dazu vorstehend unter 2.
- 38 Hierzu überzeugend *Rawert*, in: Festschrift *Priester*, 2007, 647, 653 ff. – Insoweit hat die Stiftungsrechtsreform des Jahres 2002 nichts Neues hervorgebracht. Dass dies auch zuvor schon Allgemeingut war, wird etwa durch die unter Fn. 28 ff. aufgeführte Rechtsprechung belegt, die mit der Hervorhebung einer Bindung an den in der Stiftungsurkunde bzw. der Stiftungssatzung niedergelegten Willen des Stifters ihrerseits in einer langen Tradition steht (z.B. BGH, v. 16.1.1957, NJW 1957, 708 m.w.N.), welche genau genommen bis in die der Stiftungskonzeption des BGB zugrunde liegenden Diskussion um das Wesen der Stiftung als eigener Rechtspersönlichkeit seit Beginn des 19. Jahrhundert zurückreicht (dazu *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2002, 237 ff.).
- 39 Zum Ganzen näher *Happ*, Stifterwille und Zweckänderung, 2007, 26 ff., insbes. 40 ff.
- 40 Vgl. auch *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), BGB, § 85 Rz. 11 f.; *MünchKomm-BGB/Reuter* (Fn. 33), Vor § 80 Rz. 54; *Jakob* (Fn. 1), 133 f., 204 f.; *Hof* (Fn. 32), 241.
- 41 Was hinsichtlich der ersten Organe regelmäßig schon im Stiftungsgeschäft geschieht.
- 42 Zum Ganzen *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001, 359 ff.; *Lunk/Rawert*, Bestellung, Abberufung, Anstellung und Kündigung von Stiftungsvorständen, in: *Non Profit Law Yearbook* 2001, 91, 94 ff.; jeweils m.w.N.
- 43 Vgl. *Schwintek* (Fn. 42), 350; *Lunk/Rawert* (Fn. 42), 92; *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), BGB, § 81 Rz. 61; vgl. auch BAG v. 7.8.1990 – 1 AZR 372/89, NJW 1991, 514, 515; BGH v. 22.1.1987 - III ZR 26/85 (Fn. 28), 351 f.
- 44 Vgl. BAG v. 7.8.1990 –1 AZR 372/89 (Fn. 43), 516; BGH v. 22.1.1987 - III ZR 26/85 (Fn. 28), 348 f., v. 26.4.1976 - III ZR 21/74 (Fn. 31); ferner auch *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), BGB, § 85 Rz. 18 ff. m.w.N.
- 45 Vgl. auch – allerdings zurückhaltender – *Lunk/Rawert* (Fn. 42), 96.
- 46 *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), BGB, § 85 Rz. 30; ferner dazu *Happ* (Fn. 39), 102 ff. m.w.N. zum Streitstand.
- 47 Vgl. *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), BGB, § 86 Rz. 6; ferner auch *MünchKomm-BGB/Reuter* (Fn. 40) Vor § 80 Rz. 54; §§ 80, 81 Rz. 32 f.
- 48 So aber *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rz. 177.
- 49 *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), BGB, § 81 Rz. 63, § 86 Rz. 8; *Lunk/Rawert* (Fn. 42), 96 f.; *MünchKomm-BGB/Reuter* (Fn. 33), § 86 Rz. 5.
- 50 Vgl. *Staudinger/Hüttemann/Rawert* (Fn. 2), BGB, § 86 Rz. 6.
- 51 Das gilt nicht nur für wettbewerbliche, sondern etwa auch für öffentliche Interessen, wenn einem öffentlich-rechtlichen Rechtsträger bei Stiftungen, die außerhalb seines unmittelbaren oder mittelbaren Organisationsbereichs angesiedelt sind, bestimmte Besetzungs- oder Entsenderechte eingeräumt sind.

- 52 Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 2), BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rz. 173. Die Stiftung ist deshalb konzeptionell und damit rechtsformbedingt auch nicht konzerngeeignet, soweit es in Bezug auf die Stiftung um eine Begründung von Gleichordnungs- oder Unterordnungsverhältnissen geht (vgl. dazu Beuthien/Gummert (Fn. 33), § 115 R. 28 ff.).
- 53 Vgl. MünchKomm-BGB/Reuter, (Fn. 33), Vor § 80 Rz. 54.
- 54 So offenbar die Befürchtung von Hof (Fn. 32), 241. Dass das im Vollzug bisweilen eine Gratwanderung darstellen kann, ist dem Verfasser aus eigener Stiftungspraxis geläufig.
- 55 Vgl. zuletzt: v. Mangoldt/Klein/v. Campenhausen/Unruh, Kommentar zum Grundgesetz, 6. Aufl. 2010, Art. 138 WRV Rz. 34 ff.
- 56 Dazu näher Achilles, Zur Aufsicht über kirchliche Stiftungen, ZevKR 33 (1988), 184, 202 ff.; v. Campenhausen/Christoph, Zum Umfang des Informationsrechts der Stiftungsaufsicht in der Ev. Kirche im Rheinland, in: Göttinger Gutachten, 1994, 223, 227 ff.; Baumann-Gretza, Die Aufsicht über rechtsfähige kirchliche Stiftungen des Bürgerlichen Rechts, KuR 2009, 91, 97 f.
- 57 Zu denen allerdings nicht diejenigen gehören, deren Satzung lediglich den Inhaber eines bestimmten behördlichen Amtes als Stiftungsvorstand benennt oder bei denen einer Behörde das Recht zur Bestellung von Organmitgliedern eingeräumt ist: Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 2), BGB, § 86 Rz. 47.
- 58 Dazu Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 2), BGB, Vorbem zu §§ 80 ff. Rz. 226 ff., § 86 Rz. 46 ff. m.w.N.
- 59 Zu den dabei bestehenden Gefährdungslagen Seifart/v. Campenhausen (Fn. 34), § 34 Rz. 2.

Der funktionale Stiftungsbegriff – ein Meilenstein in der stiftungsrechtlichen Diskussion?

DIETER REUTER

- I. Funktionaler versus formaler Stiftungsbegriff
 - 1. Allgemeingültiger Stiftungsbegriff ?
 - 2. Der funktionale Stiftungsbegriff
- II. Die rechtsfähige Stiftung – eine Treuhandstiftung?
- III. Äquivalenz von rechtsfähiger und nicht rechtsfähiger Stiftung?
 - 1. Die Rechtsform der nicht rechtsfähigen Stiftung – Treuhandstiftung oder Auflagenstiftung?
 - 2. Allgemeine schuldrechtliche Grenzen der Ausgestaltung der nichtrechtsfähigen Stiftung zu einer der rechtsfähigen Stiftung äquivalenten Rechtsform
 - 3. Notwendige Rechtsfortbildung der nicht rechtsfähigen Stiftung?
- IV. Funktionaler Stiftungsbegriff und Grundrecht auf Stiftung
- V. Der funktionale Stiftungsbegriff und die Zustiftung
- VI. Fazit
- VII. Summary

I. Funktionaler versus formaler Stiftungsbegriff

1. Allgemeingültiger Stiftungsbegriff?

Die h.M. nimmt an, dass es zwar keine Legaldefinition, wohl aber eine anerkannte Definition der Stiftung im Rechtssinne gibt. Danach ist die Stiftung eine vom Stifter (oder mehreren Stiftern) errichtete Organisation, die mit Hilfe des ihr gewidmeten Vermögens einen vom Stifter festgelegten Zweck dauernd erfüllen soll. Diese Definition beschreibt die Stiftung formal durch ihren Gegensatz zur Körperschaft und Gesellschaft. Sie teilt mit der Körperschaft und der Gesellschaft die Ausrichtung auf einen bestimmten Zweck, unterscheidet sich jedoch von ihnen durch das Substrat der Organisation. An die Stelle des Personenverbands, der sich seinen Zweck selbst setzt, tritt das Vermögen, dem der Stifter seinen Zweck vorgegeben hat.¹ Dieses Verständnis, das für die rechtsfähige Stiftung durch die bundesrechtlichen Anerkennungsvoraussetzungen bestätigt wird (§ 81 Abs. 1 S. 2 BGB: Pflicht des Stifters »ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks zu widmen«), wird z.T. ausdrücklich über die rechtsfähige Stiftung hinaus vertreten. Nach Olaf Werner gilt es »für alle Stiftungsarten und –erscheinungsformen, für die rechtsfähige wie die nicht rechtsfähige, für die öffentlichrechtliche wie für die privatrechtliche oder kirchliche Stiftung«.²

Nun trifft es ohne Frage zu, dass der soziale Sachverhalt Stiftung sich nicht nur in der Rechtsform der rechtsfähigen Stiftung des Privatrechts präsentiert. Aber genauso unzweifelhaft ist, dass nicht alle von Werner benannten Rechtskleider gleich gut zu ihm passen. So bezweifelt Peter Rawert aus gutem Grund, dass die öffentlichrechtliche Stiftung als Teil der mittelbaren Staatsverwaltung angesichts der durch das verfassungsrechtliche Erfordernis der demokratischen Legitimation erzwungenen Ingerenzrechte des Muttergemeinwesens den Namen Stiftung (statt Anstalt) verdient.³ Denn von der dauernden Erfüllung eines

vom Stifter festgelegten Zwecks kann schwerlich die Rede sein, wenn – wie die h.M. annimmt⁴ – die öffentliche Hand die Stiftung zumindest durch Gesetz nach freiem Ermessen auflösen kann. Kaum weniger anstaltlichen Charakter haben die kirchlichen Stiftungen, die sich ähnlich wie die privatrechtliche Stiftung in der Sicht des historischen BGB-Gesetzgebers die Integration in die staatliche Verwaltung, noch heute die Integration in die Kirche als Tätigkeitsgemeinschaft gefallen lassen müssen, was die Fähigkeit zur dauernden Erfüllung des vom Stifter festgelegten Zwecks gelegentlich nicht unerheblich beschränkt.⁵ M.a.W.: Das öffentliche Recht und das Kirchenrecht erzwingen Abstriche an dem idealen Bild der Stiftung, das dem Stiftungsrecht des BGB zugrunde liegt. Der nahe liegende Gedanke, dies müsse auch und erst recht für die nicht rechtsfähige Stiftung gelten, deren Stifter sich zur Errichtung der Organisation, die mit Hilfe des ihr gewidmeten Vermögens einen von ihm festgelegten Zweck erfüllen soll, lediglich schuldrechtlicher Mittel (Schenkung unter Auflage, Erbeinsetzung oder Vermächtnis unter Auflage, u.U. auch Geschäftsbesorgungsvertrag) bedienen kann, wird dagegen neuerdings unter Berufung auf einen den formalen Stiftungsbegriff ergänzenden funktionalen Stiftungsbegriff massiv in Frage gestellt.⁶

2. Der funktionale Stiftungsbegriff

a) Inhalt

Der funktionale Stiftungsbegriff ist an sich nicht neu. In der Stiftungsrechtsvergleichung spielt er schon seit längerem eine tragende Rolle, und das zu Recht:⁷ Moderne Rechtsvergleichung ist funktionale Rechtsvergleichung. Ihr Maßstab ist nicht die Frage, ob eine Rechtsform des deutschen Rechts sich gleich oder ähnlich in anderen Rechtsordnungen wiederfindet, sondern, wie die Funktionen deutscher Rechtsinstitute in anderen Rechtsordnungen erfüllt werden. Vorstellungen wie die der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, das US-Amerikanische Recht sei in die rechtsvergleichende Betrachtung nicht einzubeziehen, weil es die Rechtsform der Stiftung nicht kenne⁸, sind daher Zeugnis eines eklatanten

Fehlverständnisses der Aufgabe von Rechtsvergleichung.⁹ Relativ neu ist allerdings der Versuch, aus dem funktionalen Stiftungsbegriff über seine Bedeutung als Vermittler ausländischer Erfahrungen mit ihren Lösungen für stiftungsrechtliche Probleme hinaus unmittelbare Erkenntnisse für das geltende deutsche Stiftungsrecht abzuleiten. Diesen Versuch hat – soweit ersichtlich – als erster Andreas Schlüter in seiner Habilitationsschrift »Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung« von 2004 unternommen.¹⁰ Ihm ist in mehreren Abhandlungen und zusammenfassend in der zusammen mit Rainer Hüttemann besorgten Neubearbeitung des Stiftungsrechts im BGB-Kommentar von Staudinger von 2011 Peter Rawert mit vertiefter Begründung und Nutzenanwendung auf theoretisch und praktisch wichtigen stiftungsrechtlichen Problemfeldern gefolgt.¹¹ Die (im Übrigen klassisch definierte) Stiftung ist danach »primär die aus einem Stiftungsakt hervorgehende Vermögensmasse, die von einem Stifter ausgesondert und einer eigenen dauerhaften Zweckbestimmung unterworfen wird. Erst sekundär, nämlich im Sonderfall der §§ 80 ff. BGB ist sie zugleich die aus dem Errichtungsakt hervorgehende juristische Person namens Stiftung.... Als Unterfall des Funktionstypus ist damit auch die Stiftung der §§ 80 ff. BGB kein bloß in Rechtsfähigkeit erwachsendes Zweckvermögen. Sie ist vielmehr juristische Person und hat ein Zweckvermögen. Ihre Position als »Treuhänderin« dieses Vermögens kann im Grundsatz auch von jeder anderen natürlichen oder juristischen Person wahrgenommen werden. Unselbständige Stiftungen und Stiftungskörperschaften sind ihr funktional zumindest vergleichbar und häufig sogar äquivalent.«¹²

b) Konsequenzen für ausgewählte Problemfelder

Die Konsequenzen, die aus diesem Ansatz gezogen werden, sind sehr weitreichend:

Schon das Schlüsselproblem des Grundrechts auf Stiftung erhält dadurch einen anderen Inhalt, als von vielen (u.a. von mir) angenommen wird. Wenn es primär um das Recht des Stifters geht, eine Vermögensmasse von seinem Eigenvermögen auszusondern und einer eigenen dauerhaften Zweckbestimmung zu unterwerfen, dann ist verfassungsrechtliche sedes

materiae primär Art. 14 GG. Die Wahl der Rechtsform Stiftung ist lediglich in dem Maße verfassungsrechtlich geschützt, in dem auch die Wahl einer bestimmten Rechtsform für Vereinigungen geschützt ist, nämlich insofern, als er bei Erfüllung der ihrerseits dem Übermaßverbot entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen gemäß Art. 2 Abs. 1 GG nicht an der Inanspruchnahme der Rechtsform gehindert werden darf.¹³

Die Qualifikation der rechtsfähigen Stiftung als »Treuhänderin des Vermögens« und die damit verbundene Gleichstellung mit dem Stiftungsträger im Fall der nicht rechtsfähigen Stiftung ebnet den Weg, für die Ausgestaltung der rechtsfähigen Stiftung grundsätzlich die gleiche schuldrechtliche Inhaltsfreiheit zu postulieren wie für die Ausgestaltung der nicht rechtsfähigen Stiftung. Unterschiede können sich dann nur noch daraus ergeben, dass die Ausgestaltung der rechtsfähigen Stiftung die Funktionsanforderungen der staatlichen Stiftungsaufsicht berücksichtigen muss: Bestimmtheit statt bloßer schuldrechtlicher Bestimmbarkeit des Zwecks, Änderbarkeit des Stiftungszwecks lediglich in den Grenzen des § 80 Abs. 2 BGB.¹⁴ Ausdrücklich stellt *Schlüter* fest, es entspreche dem Recht auf Stiftung, dass die Stiftungsbehörde im Stiftungsgeschäft vorbehaltene Änderungen der Satzung nur unter den gleichen Voraussetzungen verwerfen dürfe, unter denen sie auch der Neuerrichtung einer Stiftung die Anerkennung versagen dürfe.¹⁵

Umgekehrt hält man es lediglich für eine Frage guter Vertragsgestaltung, ob die nicht rechtsfähige Stiftung ihre grundsätzlichen Schwächen, nämlich die unzureichende Sicherung ihres Vermögens gegen Zweckentfremdung und ihre Abhängigkeit vom wirtschaftlichen Schicksal des Stiftungsträgers behält oder wenigstens annähernd die diesbezügliche Qualität der rechtsfähigen Stiftung erreicht. Dabei geht *Schlüter* noch einen Schritt weiter als *Rawert*. Während *Rawert* einräumt, dass in puncto Haftung des Stiftungsvermögens für die Eigenschulden des Stiftungsträgers »Risiken lauern«¹⁶, sieht *Schlüter* auch insoweit keine Gefahr. Obwohl er – wie *Rawert*¹⁷ – die Rechtsgrundlage der nicht rechtsfähigen Stiftung (unter Lebenden) nicht als Geschäftsbesorgungsverhältnis zwischen Stifter und Stiftungsträger, sondern als Auflagenschenkung qualifiziert¹⁸, will er dem Stifter und den nachfolgenden zur Durchsetzung der Auflage Berechtigten

Treugeberrechte wie den Anspruch auf Rückgabe des Vermögens (zum Zweck der Übertragung auf einen neuen Stiftungsträger), die Drittwiderspruchsklage gegen die Vollstreckung der Eigengläubiger und die Aussonderungsrechte in der Insolvenz des Stiftungsträgers zugestehen. Die Begründung: Die Auflage verpflichte den Stiftungsträger, das Stiftungsvermögen so zu verwalten, als ob er Vorstand einer rechtsfähigen Stiftung wäre. Es bestehe daher neben der Schenkung ein Treuhandverhältnis zwischen Stiftungsträger und Stifter bzw. den ihm nachfolgenden zur Durchsetzung der Auflage Berechtigten, das den Rückgriff auf die auch sonst anerkannten Rechte des Treugebers in der Vollstreckung gegen den Treuhänder und in dessen Insolvenz rechtfertige.¹⁹

Schließlich soll der funktionale Stiftungsbegriff das Verständnis der Zustiftung bestimmen. Da die rechtsfähige Stiftung danach lediglich Trägerin des Stiftungsvermögens als eines zweckgebundenen Sondervermögens ist, soll sie nicht nur Zustiftungen annehmen können, deren Zweck mit dem Zweck der rechtsfähigen Stiftung vollkommen identisch, sondern auch solche, deren Zweck mit dem Zweck der rechtsfähigen Stiftung teilidentisch ist. Genauso wie eine (gemeinnützige) GmbH soll auch die rechtsfähige Stiftung in den Grenzen ihres eigenen Zwecks mehrere Sondervermögen mit untereinander unterschiedlichen Zwecken verwalten können.²⁰

II. Die rechtsfähige Stiftung – eine Treuhandstiftung?

An der Vorstellung der Verfechter des funktionalen Stiftungsbegriffs, die rechtsfähige Stiftung sei wie der Stiftungsträger im Fall der nichtrechtsfähigen Stiftung eine Treuhänderin²¹, habe ich schon vor vier Jahren Kritik geübt. Ich habe seinerzeit eingewendet, die rechtsfähige Stiftung sei nicht Treuhänderin, sondern selbst diejenige, deren Interessen treuhänderisch, nämlich durch die Mitglieder ihrer Organe wahrzunehmen seien. Wäre die rechtsfähige Stiftung Treuhänderin, so müsse es eine andere Person geben, die die Treugeberposition innehave. Eine solche andere Person existiere nicht. Es sei gerade der Sinn der Anerkennung der Stiftung als einer juristischen Person, aus dem bloßen zweckgebundenen

Sondervermögen ein Rechtssubjekt und dadurch ein anderes Rechtssubjekt als Träger überflüssig zu machen.²²

Diese Argumentation hat *Peter Rawert* nicht überzeugt. Er hält ihr entgegen, die rechtsfähige Stiftung sei statutarisch auf eine bestimmte Art der Vermögensverwaltung (Mittel – Zweck – Bindung) festgelegt, die ihrerseits Treuhandcharakter habe.²³ Aber das trifft nicht zu. Adressaten der Satzungen juristischer Personen sind (ihre Mitglieder und) die Mitglieder ihrer Organe, nicht die juristischen Personen selbst. Nicht die Stiftung, sondern die Mitglieder ihrer Organe sind durch die Stiftungssatzung auf eine bestimmte Art der Vermögensverwaltung, die Mittel – Zweck – Bindung, festgelegt. Die Stiftung ist nicht – wie der Stiftungsträger im Fall der nicht rechtsfähigen Stiftung – die Schuldnerin, sondern die Gläubigerin der Pflicht zur Vermögensverwaltung entsprechend der Mittel – Zweck – Bindung, deren Erfüllung die Mitglieder der Stiftungsorgane schulden.²⁴ Umgekehrt hat der Stiftungsträger im Fall der nicht rechtsfähigen Stiftung sich – wie *Rawert* selbst sagt²⁵ – so zu verhalten, als ob er Organ einer rechtsfähigen Stiftung wäre, nicht, als ob er eine rechtsfähige Stiftung wäre. Nicht von ungefähr bleibt *Rawert* ebenso wie *Schlüter* jede Erklärung dazu schuldig, wie man sich das Verhältnis der eingestandenermaßen »auch« bestehenden Treuhandfunktionen der Organpersonen²⁶ zu den (angeblichen) Treuhänderpflichten der rechtsfähigen Stiftung vorstellen soll. Wenn die Organpersonen die Pflicht zur Vermögensverwaltung entsprechend der Mittel – Zweck – Beziehung verletzen, dann steht der Schadensersatzanspruch selbstverständlich der Stiftung zu. Zugleich liegt aber – glaubt man *Rawert* und *Schlüter* – eine Verletzung treuhänderischer Pflichten seitens der durch ihre Organe handelnden Stiftung vor. Soll die Stiftung etwa Gläubigerin und Schuldnerin zugleich sein? Ihre eigene Schuldnerin gar, wo doch ein anderer, der geschädigt sein könnte, gar nicht in Betracht kommt? Es bleibt also bei der früheren Kritik: Die Annahme, die Stiftung sei treuhänderisch Trägerin ihres Vermögens, ist nicht haltbar. Das Stiftungsvermögen ist Eigenvermögen der Stiftung. Die Zweckbindung des Vermögens ist nichts anderes als die Zweckbindung der juristischen Person, die nie Zweck an sich selbst, sondern stets ein Zweckgebilde im Dienste natürlicher Personen (im Fall der rechtsfähigen Stiftung: des Stifters) ist.²⁷ Dementsprechend ist die von *Schlüter*

befürwortete grundsätzliche Gleichsetzung der Gestaltungsfreiheit für die selbständige und die unselbständige Stiftung abzulehnen. Das Stiftungsgeschäft ist im Fall der selbständigen Stiftung nicht – wie im Fall der unselbständigen – schuldrechtliches, sondern organisationsrechtliches Rechtsgeschäft. Dieses unterliegt als Schaffung eines selbständigen Teilnehmers am Rechtsverkehr in einer Rechtsform, die ihrerseits Teil eines Gesamtsystems untereinander abstimmungsbedürftiger Rechtsformen ist, auch unabhängig von der Besonderheit staatlicher Mitwirkung anderen Anforderungen als ein schuldrechtlicher Vertrag.²⁸

III. Äquivalenz von rechtsfähiger und nicht rechtsfähiger Stiftung?

1. Die Rechtsform der nicht rechtsfähigen Stiftung – Treuhandstiftung oder Auflagenstiftung?

Seit langem ist umstritten, ob der Geschäftsbesorgungsvertrag (Treuhandvertrag) oder die Schenkung unter Auflage als Rechtsform der nicht rechtsfähigen Stiftung (unter Lebenden) vorzugswürdig ist.²⁹ Sowohl *Rawert* als auch *Schlüter* plädieren unter Berufung auf den funktionalen Stiftungsbegriff für die zweite Alternative. Das zentrale Merkmal des funktionalen Stiftungsbegriffs – der freiwillige und endgültige Vermögenstransfer – lässt sich, so heißt es, nicht damit in Einklang bringen, dass der Geschäftsbesorgungsvertrag vom Stifter (und seinen Erben) zumindest aus wichtigem Grund zwingend gekündigt werden kann (§ 671 Abs. 3 BGB), wodurch das Vermögen ebenso wie im Fall der Insolvenz³⁰ des Stifters (§§ 115, 80 InsO) an diesen zurückfällt (§ 667 BGB). Eine wesentliche Anforderung des funktionalen Stiftungsbegriffs an die nicht rechtsfähige Stiftung soll es freilich auch sein, dass der Stiftungsträger das Stiftungsvermögen wie der Vorstand einer rechtsfähigen Stiftung im Sinne des Stiftungszwecks treuhänderisch zu verwalten hat. Es soll deshalb neben der Schenkung ein durch entsprechende Ausgestaltung der Auflage begründetes Treuhandverhältnis vorliegen, das es trotz Annahme einer Schenkung unter Auflage gestattet, von der nicht rechtsfähigen Stiftung als einer Treuhandstiftung zu

sprechen.³¹ An dieses Treuhandverhältnis knüpft *Schlüter* an, wenn er die Auffassung vertritt, der Stifter und die nachfolgenden, zur Durchsetzung der Auflage Berechtigten könnten gegen die Vollstreckung der Eigengläubiger des Stiftungsträgers in das Stiftungsvermögen Drittwiderspruchsklage erheben (§ 771 ZPO) und in der Insolvenz des Stiftungsträgers ein Recht auf Aussonderung des Stiftungsvermögens (§ 47 InsO) geltend machen.³² Die Rechtsprechung zu den Treugeberrechten aus § 771 ZPO und § 47 InsO bei der Vollstreckung gegen bzw. in der Insolvenz des Treuhänders legitimiert sich indessen nicht durch die Existenz eines irgendwie gearteten Treuhandverhältnisses, sondern dadurch, dass die rechtliche nicht der wirtschaftlichen Zuordnung des treuhänderisch gehaltenen Vermögens entspricht.³³ Im Fall der nicht rechtsfähigen Stiftung ist der Stiftungsträger, wenn die Schenkung – der endgültige Vermögenstransfer – ernst gemeint ist, rechtlicher **und** wirtschaftlicher Inhaber des Stiftungsvermögens. Der Stifter hat sich des Vermögens endgültig begeben, so dass nicht im Sinne der Rechtsprechung zu den Treugeberrechten argumentiert werden kann, er sei der wahre Inhaber des Vermögens. Erst recht sind die nachfolgenden, zur Durchsetzung der Auflage Berechtigten es nicht. Wäre es anders, so müssten ihre Gläubiger auf das Stiftungsvermögen zugreifen können, so wie die Gläubiger des Treugebers sich nach der Rechtsprechung aus dem formalrechtlich dem Treuhänder zugeordneten Treuhandvermögen befriedigen können.³⁴

Das durch Schenkungsaufgabe begründete Treuhandverhältnis beruht auf der Zweckbindung des Vermögenserwerbs, nicht auf einem Auftrag zur vorübergehenden Verwaltung des Vermögens im Interesse desjenigen, der das Vermögen übertragen hat. Dass man insoweit streng unterscheiden muss, zeigt sich deutlich, wenn der Vollzug der Auflage, die Erfüllung des Stiftungszwecks, aus einem von dem beschenkten Stiftungsträger nicht verschuldeten Grund unmöglich wird. Dann darf dieser das geschenkte Vermögen nämlich behalten und für sich verwenden.³⁵ Bis zur Schuldrechtsreform 2002 war dies allgemeine Meinung, da der Rücktritt vom gegenseitigen Vertrag, von dessen Voraussetzungen § 527 Abs. 1 BGB das Recht des Schenkers auf Rückgabe des Geschenks, soweit noch vorhanden, abhängig macht, Verschulden des Rücktrittsgegners verlangte.³⁶ Nach der Schuldrechtsreform 2002, die das

Verschuldenserfordernis für den Rücktritt vom gegenseitigen Vertrag beseitigt hat (§ 323 Abs. 1 BGB), ist es nur scheinbar nicht mehr so. Denn die Schuldrechtsreformer haben es offenbar versäumt, § 527 Abs. 1 BGB an die Reform des gesetzlichen Rücktrittsrechts anzupassen. Das muss vom Rechtsanwender schon deshalb nachgeholt werden, weil sonst ein nicht legitimierbarer Wertungswiderspruch zu § 2196 BGB entsteht, der nach wie vor die Pflicht zur Herausgabe der unentgeltlichen Zuwendung bei Unmöglichkeit des Aufgabendurchführs nur vorsieht, wenn der unentgeltliche Empfänger sie zu vertreten hat.³⁷ Ist der Stiftungsträger nach dem Inhalt der »Aufgabe« – wie das nach sehr vielen Vertragstexten über die Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung der Fall ist – zur Herausgabe des Vermögens bei Unmöglichkeit der weiteren Erfüllung des Stiftungszwecks (z.B. infolge eigener Insolvenz) unabhängig davon verpflichtet, ob er die Unmöglichkeit zu vertreten hat, dann liegt in Wirklichkeit keine Schenkung unter Aufgabe, sondern ein Geschäftsbesorgungsverhältnis vor. Denn wer – so zu Recht der BGH in der Entscheidung »Stiftung Dresdner Frauenkirche«³⁸ – ein Vermögen allein zu dem Zweck erhält, es zugunsten anderer zu verwenden, wird nicht beschenkt, sondern beauftragt. Das gilt auch dann, wenn die Rückgabe nicht an den Stifter und seine Erben, sondern an einen (von vornherein oder nachträglich durch den Stifter bzw. seine Erben benannten) neuen Stiftungsträger erfolgen soll. Es tritt dann die Abhängigkeit vom Stifter und von seinen Erben ein (zwingendes Kündigungsrecht, zwingender Rückfall des Vermögens in der Insolvenz des Stifters bzw. der Stiftererben), die *Rawert* und *Schlüter* zu Recht mit dem zentralen Stiftungsmerkmal der Endgültigkeit des Vermögenstransfers für unvereinbar halten.³⁹

2. Allgemeine schuldrechtliche Grenzen der Ausgestaltung der nichtrechtsfähigen Stiftung zu einer der rechtsfähigen Stiftung äquivalenten Rechtsform

Die Diskussion der Alternative Treuhandstiftung – Aufgabendienstung führt zu dem zentralen Problem aller Versuche hin, die nicht rechtsfähige Stiftung durch Vertragsgestaltung zu einer der rechtsfähigen Stiftung äquivalenten Rechtsform zu bilden: Sie sind auf den Einsatz

schuldrechtlicher Mittel, insbesondere schuldrechtlicher Verträge beschränkt. Schuldrechtliche Verträge weisen aber zwei Eigenschaften auf, die eine tendenzielle Inkompatibilität mit der Stiftungsidee erzeugen: Erstens können sie lediglich **relative** Rechtsbeziehungen schaffen. Die Sicherung des Stiftungsvermögens gegen den Zugriff der Eigengläubiger des Stifters (Treuhandstiftung im rechtlichen Sinn) oder gegen den Zugriff der Eigengläubiger des Stiftungsträgers (Auflagenstiftung) lässt sich (jenseits der, wie dargelegt, hier nicht einschlägigen treuhandrechtlichen Regeln über die Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen statt der rechtlichen Zuordnung) grundsätzlich weder über die Schenkung unter Auflage noch über den Geschäftsbesorgungsvertrag erreichen.⁴⁰ Das Gleiche gilt für die Erbeinsetzung und das Vermächtnis unter Auflage im Fall der nicht rechtsfähigen Stiftung von Todes wegen. Denn auch insoweit bewirkt die Auflage lediglich eine relative Verpflichtung gegenüber den Vollziehungsberechtigten. Zweitens kann man mit Hilfe von Schuldverträgen **keine Ewigkeitsbindungen** begründen. Dauerschuldverhältnisse können zwingend aus wichtigem Grund gekündigt werden.⁴¹ Bindungen auf unbestimmte Zeit unterliegen sogar der ordentlichen Kündigung, die jedenfalls dann nicht ausgeschlossen werden kann, wenn die zugrunde liegenden Schuldverträge überwiegend im Interesse des Kündigungswilligen abgeschlossen worden sind⁴² oder für den Kündigungswilligen erhebliche, im Zeitpunkt des Abschlusses in ihrer Tragweite nicht abschätzbare Verpflichtungen mit sich bringen.⁴³ Ersteres wird insbesondere für die Bindung des Auftraggebers an Geschäftsbesorgungsverträge angenommen, beschränkt also die Möglichkeit, auf unbestimmte Dauer entworfene Treuhandstiftungen zu errichten. Letzteres betrifft u.a. auf unbestimmte Zeit übernommene Dienstleistungspflichten und begrenzt damit die Möglichkeit, die Stiftungsträger auf unbestimmte Dauer zur Verwaltung des Stiftungsvermögens zu verpflichten. Diese Grenze ist unabhängig davon zu beachten, ob die Verpflichtung durch einen Geschäftsbesorgungsvertrag oder durch Vertrag über eine Schenkung unter Auflage begründet worden ist. Auch als durch die Auflage, das geschenkte Stiftungsvermögen wie der Vorstand einer rechtsfähigen Stiftung zu verwalten, geschaffene Pflicht unterliegt die Geschäftsbesorgungspflicht dem Vorbehalt gegen Ewigkeitsbindungen. Dabei ist selbstverständlich, dass der Stiftungsträger

sich nicht von der Auflage lösen und das Vermögen behalten kann. Schenkung und Auflage sind Bestandteile eines einheitlichen Schuldverhältnisses, das nur insgesamt gekündigt werden kann. Der kündigende Stiftungsträger muss daher das Vermögen an den Stifter bzw. seine Erben zurückübertragen.

Das Schrifttum zur nicht rechtsfähigen Stiftung ist dadurch gekennzeichnet, dass es nach Wegen sucht, die Inkompatibilität der Stiftungsidee mit der bloß relativen Wirkung von schuldrechtlichen Verpflichtungen und dem Vorbehalt gegen schuldrechtliche Ewigkeitsbindungen zu überwinden.⁴⁴ Der Zugriff der Gläubiger des Stiftungsträgers auf das Stiftungsvermögen wird dadurch abgewehrt, dass man die von der Rechtsprechung anerkannten Treugeberrechte Drittwiderspruchsklage gegen die Vollstreckung der Eigengläubiger des Treuhänders in das Treuhandvermögen und Aussonderungsrecht in der Insolvenz des Treuhänders an das Schutzinteresse der nicht rechtsfähigen Stiftung anpasst: Entscheidend für diese Treugeberrechte soll nicht sein, dass das Treuhandvermögen wirtschaftlich dem Treugeber zusteht, sondern dass es dem Treuhänder nicht gebührt.⁴⁵ Da es dem Treugeber ebenfalls nicht gebührt, entsteht an sich ein frei schwebendes Sondervermögen, in das niemand vollstrecken kann und das insolvenzfest ist.⁴⁶ Vermieden wird das schwer erträgliche Ergebnis durch ad-hoc-Korrekturen: Den Stiftungsgläubigern soll der Zugriff auf das Stiftungsvermögen doch offenstehen;⁴⁷ über das Stiftungsvermögen soll analog dem Nachlassinsolvenzverfahren ein Sonderinsolvenzverfahren eröffnet werden können.⁴⁸ So wird die nicht rechtsfähige Stiftung zum rechtlich verselbständigten Sondervermögen, obwohl für rechtlich verselbständigte Sondervermögen im Privatrecht ein *numerus clausus* gilt,⁴⁹ der außer durch Gesetz allenfalls durch richterliche Rechtsfortbildung erweitert werden kann.⁵⁰

Im Innenverhältnis, d.h. bei der Ausgestaltung der Auflage mit dem Ziel der Schaffung eines Ebenbildes der rechtsfähigen Stiftung, lässt man der Konstruktionsphantasie freien Lauf, ohne zu bemerken, dass sich die Schenkung unter Auflage unter der Hand in ein Geschäftsbesorgungsverhältnis verwandelt. Insbesondere bleibt die höchstrichterlich bestätigte⁵¹ Einsicht auf der Strecke, dass, wer ein

Vermögen allein zu dem Zweck erhält, es zugunsten anderer zu verwenden, nicht beschenkt, sondern beauftragt wird. Das wegen ihrer Unvereinbarkeit mit der Stiftungs idee zu Recht verworfene Verständnis der nicht rechtsfähigen Stiftung als eines Geschäftsbesorgungsverhältnisses kommt sozusagen durch die Hintertür der Stiftungsähnlichkeit der Auflage doch wieder zum Tragen. Nicht zuletzt wird die Unzulässigkeit schuldrechtlicher Ewigkeitsbindungen ignoriert. Dass ein Dauerschuldverhältnis auch dann außerordentlich und im Fall seiner Planung auf unbestimmte Zeit sogar der ordentlichen Kündigung auch dann unterliegen könnte, wenn es durch eine Auflage begründet worden ist, scheint noch niemandem in den Sinn gekommen zu sein. Dabei ist *Peter Rawert* noch insofern ein (aus meiner Sicht positiver) Sonderfall, als er (im Gegensatz zu seinem Mitstreiter *Schlüter*) trotz seiner Begeisterung für den funktionalen Stiftungsbegriff die Bedenken gegen eine Außenwirkung der Simulation einer rechtsfähigen Stiftung mit schuldrechtlichen Mitteln, insbesondere gegen Wirkungen gegenüber den Gläubigern des Stiftungsträgers (Stichwort: lauernde Risiken) teilt.⁵² Auch ist seine These nachdrücklich zu unterstreichen, dass die von ihm angenommene funktionale Äquivalenz von nicht rechtsfähiger und rechtsfähiger Stiftung entscheidend von der Zuverlässigkeit des Stiftungsträgers abhängt.⁵³ Doch handelt es sich entgegen *Rawert* um eine Voraussetzung, die »gute Vertragsgestaltung« wegen der schuldrechtsimmanenten Unzulässigkeit von Ewigkeitsbindungen und der Grenzen des Vertragstypus Schenkung unter Auflage nicht garantieren kann. **Rechtlich** ist die nicht rechtsfähige Stiftung von einer funktionalen Äquivalenz mit der rechtsfähigen Stiftung m.E. meilenweit entfernt.

Karsten Schmidt entzieht sich diesen Einwänden, indem er die Diskussion über die nicht rechtsfähige Stiftung auf einer anderen, höheren dogmatischen Ebene führt. Anstatt sich um die Grenzen der schuldrechtlichen Inhaltsfreiheit herumzumogeln, lässt er sie von vornherein nicht gelten. Wenn das Ziel des Vertrags (oder sonstigen Rechtsgeschäfts) die Schaffung einer Organisation ist, dann ist er – so verstehe ich *Karsten Schmidt* – nicht mehr an den Grenzen der schuldrechtlichen Inhaltsfreiheit, sondern allein noch an organisationsrechtlichen Anforderungen zu messen.⁵⁴ Von diesem Ausgangspunkt aus erkennt *Karsten Schmidt* sowohl die Simulation der

rechtsfähigen Stiftung für das Innenverhältnis als auch die Entstehung eines rechtlich verselbständigten Sondervermögens an.⁵⁵ Lediglich die Haftung des Eigenvermögens des Stiftungsträgers für die Stiftungsverbindlichkeiten bleibt, weil der *numerus clausus* der juristischen Personen die kautelarjuristische Schaffung einer juristischen Person (statt einer nur »virtuellen juristischen Person«) nicht zulässt.⁵⁶ Es ist hier nicht der richtige Ort für die umfassende Auseinandersetzung mit einer dogmatischen Grundkonzeption, für die die nicht rechtsfähige Stiftung ohnehin nur ein Anwendungsfall von mehreren ist. Hinzuweisen ist aber darauf, dass es nicht nur einen *numerus clausus* der juristischen Personen, sondern auch einen *numerus clausus* der rechtlich verselbständigten Sondervermögen gibt.⁵⁷ Ich stimme zwar mit *Karsten Schmidt* darin überein, dass die Erweiterung eines *numerus clausus* in engen Grenzen möglich ist.⁵⁸ Aber ob seine Erweiterung des *numerus clausus* der rechtlich verselbständigten Sondervermögen sich wirklich noch in engen Grenzen hält, ist zumindest zweifelhaft. Jedenfalls geht es nicht um den unproblematischen Gebrauch von Vertragsfreiheit, sondern um Rechtsfortbildung.

3. Notwendige Rechtsfortbildung der nicht rechtsfähigen Stiftung?

Nun ist die nicht rechtsfähige Stiftung ohne Frage ein Gegenstand, bei dem man über Rechtsfortbildung nachdenken kann – gerade weil der bloße Gebrauch der Vertragsfreiheit die Sicherung des Stiftungsvermögens vor stiftungsfremden Einflüssen und die Dauerhaftigkeit der Stiftung als Organisation nicht in einem der rechtsfähigen Stiftung äquivalenten Maß gewährleisten kann.⁵⁹ Auch ich habe – vor allem aus Enttäuschung darüber, dass die Reform des Stiftungsrechts nach dem vielversprechenden, von *Peter Rawert* inspirierten Beginn⁶⁰ die Abhängigkeit der rechtsfähigen Stiftung von der staatlichen Verwaltung – nach *Helmut Coing*⁶¹ eine Nachwirkung des Absolutismus! – nicht beseitigt hat – einen Vorschlag zur Fortbildung des Rechts der nicht rechtsfähigen »staatsfreien« Stiftung gemacht.⁶² Anders als bei vielen anderen Stellungnahmen zu vereins- und stiftungsrechtlichen Fragen habe ich mich dabei nicht am Vorbild der vorangegangenen einschlägigen

Darstellung *Karsten Schmidts* orientiert, und zwar nicht so sehr wegen grundsätzlicher Vorbehalte. Vielmehr scheint mir die Konzeption der nicht rechtsfähigen Stiftung als einer virtuellen juristischen Person auch immanent noch nicht ausgereift. Das gilt insbesondere für die Abstimmung des mittels Auflage geregelten »Stiftungsstatuts« auf die Schenkung, die unter dieser Auflage erfolgt ist. *Karsten Schmidt* geht über diesen wichtigen Punkt sehr hurtig hinweg, indem er behauptet, auch eine fremdnützige Vermögenszuwendung könne Schenkung sein.⁶³ Demgegenüber ist nicht nur mir, sondern offenbar auch dem BGH⁶⁴ unzweifelhaft, dass der Auftrag an eine (natürliche oder juristische) Person, das zugewendete Vermögen zu Gunsten anderer zu verwenden und es zurück- oder weiterzugeben, wenn ihm die Erfüllung des Auftrags nicht mehr möglich ist, keine Schenkung ist. Ein von der Rechtsprechung unbesehen rezipierbares Muster für eine Rechtsfortbildung ist die Vorstellung der nicht rechtsfähigen Stiftung als einer virtuellen juristischen Person daher sicher nicht. Das gilt natürlich auch und erst recht für meinen Rechtsfortbildungsvorschlag.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob die Rechtsprechung überhaupt legitimiert ist, durch Rechtsfortbildung für die Äquivalenz von nicht rechtsfähiger und rechtsfähiger Stiftung zu sorgen und dadurch die (bedauernswerte) Entscheidung des Modernisierungsgesetzgebers für die Fortdauer der Abhängigkeit der rechtsfähigen Stiftungen von der staatlichen Verwaltung zu konterkarieren. Zu bejahen wäre das, wenn es ein Grundrecht auf Stiftung gäbe und die rechtsfähige Stiftung als Rechtsform für die Ausübung des Grundrechts auf Stiftung ungeeignet wäre.⁶⁵ Jedenfalls das Letztere ist nicht anzunehmen. Zwar ist die fortdauernde Zuständigkeit politischer Behörden für die Entscheidung über den Erwerb der Rechtsfähigkeit und die Aufsicht im Zusammenhang mit der Ausübung eines Freiheitsrechts in verfassungsrechtlicher Sicht unteroptimal.⁶⁶ Das gilt umso mehr, als Anerkennungsvoraussetzungen wie die fehlende Gefährdung des Gemeinwohls die Gefahr verfassungsrechtlich unzulässiger politischer Behördenentscheidungen erhöhen, ist doch das Gemeinwohl – so *Isensee*⁶⁷ – nicht rechtlich vorgegeben, sondern politisch aufgegeben. Doch haben sich inzwischen Auslegungen durchgesetzt, die die verfassungsrechtlich notwendige Rechtsbindung der Entscheidung über die Anerkennung in

wenigstens ausreichendem Maße verbürgen.⁶⁸ Auch ist die Aufsicht über die Stiftungen inzwischen in allen Landesstiftungsgesetzen – wie verfassungsrechtlich geboten⁶⁹ – auf eine Rechtsaufsicht beschränkt. Gelegentlich wird eine fehlende Eignung der rechtsfähigen Stiftung für kleine Stiftungsvorhaben behauptet.⁷⁰ Aber es ist nicht erkennbar, weshalb eine nach dem Ebenbild der rechtsfähigen Stiftung ausgestaltete nicht rechtsfähige Stiftung für kleine Stiftungsvorhaben geeigneter sein könnte als die rechtsfähige Stiftung selbst. Wer mit kleinen Beträgen Gutes tun will, kann sich der normalen Schenkung unter Auflage bedienen, ohne dass auch eine stiftungsartige Verwaltungsorganisation zum Inhalt der Auflage wird. Insgesamt spricht daher viel dafür, eine verfassungsrechtliche Legitimation der Rechtsprechung zur rechtsfortbildenden Schaffung einer der rechtsfähigen Stiftung äquivalenten nicht rechtsfähigen Stiftung zu verneinen. Wenn eine äquivalente staatsfreie Stiftung neben der rechtsfähigen Stiftung politisch gewollt ist, mag der Gesetzgeber sie einführen.⁷¹

IV. Funktionaler Stiftungsbegriff und Grundrecht auf Stiftung

Wenn – wie unter II. und III. dargelegt – allein die Rechtsform der rechtsfähigen Stiftung die Stiftungssessentialia rechtliche Verselbständigung des zweckgebundenen Vermögens und die (grundsätzliche) Ewigkeitsbindung der Verwaltung und Verwendung des Vermögens im Sinne des vom Stifter vorgegebenen Zwecks garantieren kann, dann ist die rechtsfähige Stiftung – und nur sie – das Thema des Grundrechts auf Stiftung, nicht – wie die Lehre vom funktionalen Stiftungsbegriff meint – die rechtsformneutrale Widmung eines Stiftungsvermögens. Denn auf dieser Basis ist in Deutschland allenfalls die rechtsfähige Stiftung eine geeignete Rechtsform für die Verwirklichung des Willens des Stifters, sich durch Widmung eines Vermögens für einen von ihm vorgegebenen Zweck zu verewigen.⁷² Freilich bleibt die Frage, ob und ggf. inwieweit die Verwirklichung eines solchen Willens verfassungsrechtlich geschützt ist. Für die Stiftung unter Lebenden ist dafür Art. 14 GG entgegen *Peter Rawert*,⁷³ *Torsten Volkholz*⁷⁴ u.a. mindestens nicht der primäre Anknüpfungspunkt. Es geht nicht um das Recht des Eigentümers, über sein Eigentum zu verfügen, sondern um das Recht des Stifters, durch die Stiftungsgründung über seinen Tod hinaus seine Persönlichkeit zu verwirklichen.⁷⁵ Insoweit ist Art. 2 Abs. 1 GG *sedes materiae*. Die Rolle der Stiftung als Mittel zur Verwirklichung der Persönlichkeit des Stifters bestimmt Existenz, Reichweite und Grenzen des Grundrechts auf Stiftung.

Kein tragfähiger Einwand gegen die Existenz eines so verstandenen Grundrechts auf Stiftung ist der Hinweis darauf, dass die Stiftungsfreiheit eine rechtliche Freiheit ist, die als solche nur nach Maßgabe der Gesetze bestehen kann.⁷⁶ Dass rechtliche Freiheit die Rechtsordnung als Korrelat voraussetzt, ist nicht Hindernis, sondern Prämisse des Grundrechts auf Stiftung. Das Grundrecht auf Stiftung entspricht für die Stiftungswilligen dem für die Vereinigungsfreiheit vom BVerfG wiederholt anerkannten Recht der Vereinigungswilligen darauf, dass das staatliche Recht geeignete

Rechtsformen zur Verfügung stellt.⁷⁷ Der Einwand, nicht einmal für die Vereinigungsfreiheit sei der von mir u.a. postulierte Anspruch auf eine bestimmte Rechtsform anerkannt⁷⁸, operiert mit einem nicht tragfähigen argumentum a maiore ad minus. Gäbe es wie im Recht der Vereinigungen (wo z.B. die GmbH ein Allzweckinstrument ist) auch zur Verwirklichung des Stifterwillens mehrere geeignete Rechtsformen, so wäre in der Tat ein verfassungsrechtliches Recht auf die Rechtsform Stiftung nicht begründbar. Aber das ist, wie unter III. dargelegt, de lege lata nicht der Fall. Deshalb kann der Gesetzgeber, den verfassungsrechtlichen Schutz des Bestrebens zur Verwirklichung der eigenen Persönlichkeit über den Tod hinaus unterstellt, die rechtsfähige Stiftung jedenfalls nicht ersatzlos abschaffen, und Reformen der rechtsfähigen Stiftung sind nur zur Optimierung, nicht zur Neutralisierung dieses Schutzes zulässig. Entscheidend ist daher allein die seit fast 50 Jahren kontroverse Antwort auf die Frage, ob Art. 2 Abs. 1 GG nur die Freiheit garantiert, die Persönlichkeit zu Lebzeiten zu entfalten⁷⁹, oder ob sie darüber hinaus auch die Freiheit umfasst, die Persönlichkeit über den Tod hinaus zu »verewigen«.⁸⁰

Den Gegnern eines »Selbstverewigungsrechts« kraft des Art. 2 Abs. 1 GG ist zuzugeben, dass Art. 2 Abs. 1 GG in erster Linie die Selbstbestimmung, d.h. die Freiheit des Einzelnen schützt, seine eigenen Angelegenheiten nach seinen Vorstellungen zu gestalten. Das Grundrecht deckt nicht die Möglichkeit, andere in ihren Angelegenheiten zu bevormunden.⁸¹ Allerdings wird es insoweit durch die Erbrechtsgarantie nach Art. 14 GG ergänzt, die das Recht einschließt, die Vermögensnachfolge über den eigenen Tod hinaus in der Verwaltung und Verwendung des vererbten Vermögens zu binden. Einschränkend ist das durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützte Gegeninteresse der Vermögensnachfolger zu berücksichtigen, in der Wahrnehmung ihrer Interessen nicht unverhältnismäßig bevormundet zu werden. Das geltende Erbrecht stellt namentlich durch die Verwaltungstestamentsvollstreckung eine Rechtsform zur Verfügung, die geeignet ist, das verfassungsrechtlich (nur) begrenzt geschützte Interesse an der (weiteren) Einflussnahme auf die Verwaltung und Verwendung des Vermögens nach dem Tod unter Ausschluss der neuen Vermögensinhaber (= der durch das fremd verwaltete, rechtlich selbständige Stiftungsvermögen bestimmten Begünstigten) zu befriedigen. Die

Rechtsform der rechtsfähigen Stiftung ist insoweit weder erforderlich noch (angesichts ihres tendenziell ewigen Bevormundungseffekts) verhältnismäßig, so dass sich ein Grundrecht auf privatnützige Stiftung, insbesondere Familienstiftung nicht begründen lässt.⁸²

Etwas anderes gilt, soweit das Grundrecht auf Stiftung sich auf die Freiheit zur Förderung sozialer Anliegen bezieht. Denn insoweit »verewigt« der Stifter seine Persönlichkeit nicht durch Bevormundung anderer Personen, sondern durch die Wahrnehmung von Interessen, die sich der Zuordnung zu konkreten Personen, zumindest aber der eigenständigen Wahrnehmung durch konkrete Inhaber entziehen. Durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützte Gegeninteressen fallen daher nicht ins Gewicht. Der historische BGB-Gesetzgeber ist noch davon ausgegangen, dass die Zuständigkeit des Einzelnen strikt auf seine eigenen Angelegenheiten begrenzt ist. Gemeinschaftsangelegenheiten sollten in die Zuständigkeit des Staates fallen, der die von Bürgern angebotene Hilfe nach Gutdünken annehmen oder ablehnen konnte.⁸³ Das Grundgesetz kennt demgegenüber keine Alleinkompetenz des Staates für die Definition und Verwirklichung des Gemeinwohls. Die Alleinkompetenz des Staates beschränkt sich vielmehr auf die Garantie einer »Rahmenordnung für das Handeln in und gegenüber der Gesellschaft«.⁸⁴ Den Beleg liefert vor allem Art. 9 Abs. 1, 3 GG, der auch und gerade die Bildung von Vereinigungen zum Zweck der Teilhabe an der Definition und Verwirklichung des Gemeinwohls (Wahrung und Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen) als Gegenstand verfassungsrechtlich geschützter Freiheit – und damit als Gegenstand der Privatautonomie! – ausweist, und zwar im diametralen Gegensatz zum historischen BGB-Gesetzgeber, der dem Staat für solche Vereinsgründungen in den §§ 61 – 63 BGB a.F. ausdrücklich das Recht zur politischen Selektion vorbehalten hatte.⁸⁵

Zugleich lässt sich Art. 9 Abs. 1, 3 GG entnehmen, dass die Teilhabe an der Definition und Verwirklichung des Gemeinwohls auch Gegenstand der verfassungsrechtlich geschützten Freiheit des Einzelnen gemäß Art. 2 Abs. 1 GG und der Spezialfreiheitsrechte ist. Denn Art.

9 Abs. 1, 3 GG hat den Sinn, die Grundrechtsausübung zu effektuieren. Der Einzelne soll durch das Recht zum Zusammenschluss mit anderen zu einer wirksamen Ausübung seiner Grundrechte befähigt werden. Um die

Wirksamkeit der Grundrechtsausübung geht es auch im Fall des Grundrechts auf Stiftung. Dass die verfassungsrechtlich geschützte Freiheit nicht auf Wirkungen zu Lebzeiten beschränkt ist, zeigt der verfassungsrechtliche Schutz des Erbrechts, insbesondere der Testierfreiheit. Überdies ist es mit dem Verständnis der Grundrechte als einer Wertordnung⁸⁶ (oder gar Wertrangordnung⁸⁷) in der Rechtsprechung des BVerfG nicht vereinbar anzunehmen, das Bemühen um ein ideelles Weiterleben nach dem Tod sei im Gegensatz zur normalen Beteiligung am gesellschaftlichen Leben verfassungsrechtlich nicht geschützt. Eine solche Annahme wäre offenbar wertungswidersprüchlich, weil sie dazu führt, dass ein Handeln, das in besonderer Weise Ausdruck der individuellen Persönlichkeit ist, einen geringeren Rang erhält als das Alltagsverhalten. BVerfGE 30, 173 (»Mephisto«) hat folgerichtig anerkannt, dass der verfassungsrechtliche Schutz der Persönlichkeit nicht mit dem Tod endet, sondern andauert, solange und soweit der tote Mensch in seinem Werk und in der Erinnerung der Nachwelt daran weiterlebt. Wäre der verfassungsrechtliche Schutz der Persönlichkeitsentfaltung auf die Bewirkung lebzeitiger Folgen beschränkt, so könnte es einen solchen posthumen Persönlichkeitsschutz nicht geben.

Peter Rawert hat an dem Rückgriff auf das allgemeine Persönlichkeitsrecht zur Begründung des Grundrechts auf Stiftung Kritik geübt. Da das allgemeine Persönlichkeitsrecht aus Art. 1 Abs. 1 GG abgeleitet werde, sei es primär subjekt- und allenfalls sekundär verhaltensbezogen. Sein Gegenstand sei nach der Rechtsprechung des BVerfG⁸⁸ die »engere persönliche Lebenssphäre des Menschen und die Erhaltung ihrer Grundbedingungen«. Dazu zähle die Freiheit zur Gründung einer Stiftung schon deshalb nicht, weil sie real nur für einen kleinen Teil der Bevölkerung in Betracht komme. Außerdem stehe der Stifter seiner Stiftung nach dem Erwerb der Rechtsfähigkeit wie ein fremder Dritter gegenüber. Ob er in ihr nachwirke, hänge von ihrem konkreten Auftritt ab, ihrem Namen, der Rechts- und Satzungstreue ihrer Organe etc. Wer aus den hypothetisch positiven Folgen der Errichtung einer Stiftung auf ein durch das Persönlichkeitsrecht gestütztes Recht auf Stiftung schließe, begehe nicht nur einen Zirkelschluss. Vielmehr müsse er konsequenterweise dem Stifter zur Wahrung seines Persönlichkeitsrechts die Möglichkeit einräumen, sein Werk wieder aus der Welt zu schaffen,

wenn er von seiner Stiftung enttäuscht sei – ein evident unrichtiges und von niemandem vertretenes Ergebnis.⁸⁹

Dem ist einmal entgegenzuhalten, dass die Rechtsprechung – wie *Rawert* nicht erkennt⁹⁰ – die verfassungsrechtliche Basis des Persönlichkeitsrechts nicht allein in Art. 1 GG, sondern in Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 GG sieht.⁹¹ Es ist also durchaus auch verhaltensbezogen. Allerdings bringt der Zusammenhang mit Art. 1 GG zum Ausdruck, dass das Verhalten, um dem Persönlichkeitsrecht zugeordnet zu sein, ein im besonderen Maße höchstpersönliches sein, d.h. mit den Worten des BVerfG⁹²: die engere persönliche Lebenssphäre und die Erhaltung ihrer Grundbedingungen betreffen muss. Ein unbestreitbares Beispiel dafür dürfte die Entscheidung von Eheleuten sein, ein Kind zu zeugen, die – im Kern wie die Gründung einer Stiftung – eine Form der Verewigung ihrer Persönlichkeit, sogar sozusagen ihre Urform ist. Es scheint mir unzweifelhaft zu sein, dass das Persönlichkeitsrecht von Ehepaaren massiv beeinträchtigt wäre, wollte der Staat nach chinesischem Vorbild die Schwangerschaften gesetzlich reglementieren. Gerade dieses Beispiel zeigt im Übrigen, dass die sonstigen Argumente *Rawerts* ebenfalls nicht tragfähig sind. Dass es Ehepaare gibt, die trotz intensiven Kinderwunsches keine Kinder bekommen können, ändert nichts daran, dass die Freiheit, sich den Kinderwunsch zu erfüllen, die engere persönliche Sphäre und die Erhaltung ihrer Grundbedingungen berührt. Auch ist das Kind nach der Geburt für die Eltern trotz seiner Eigenschaft als »ihr Fleisch und Blut« ein Rechtssubjekt mit eigenen Rechten, das ihnen in seinem Leben womöglich wenig Ehre macht, ohne dass der Charakter der Zeugung als einer Ausübung des Persönlichkeitsrechts der Eltern deswegen in Zweifel gezogen werden kann. Und dass die Eltern in einem solchen Fall nicht das »Produkt« ihrer Persönlichkeitsentfaltung wieder beseitigen dürfen, um ihr Persönlichkeitsrecht zu schützen, muss nicht eigens betont werden. Gewiss versteht es sich nicht von selbst, dass man die Erfüllung des Stiftungswunsches mit der Erfüllung des Kinderwunsches für auch nur annähernd vergleichbar hält. Aber es liegt auch nicht so fern, dass es nicht ernsthaft zu erwägen wäre. Das gilt jedenfalls dann, wenn man das Grundrecht auf Stiftung – wie hier (oben IV.) – auf die dem Gemeinwohl dienenden Stiftungen beschränkt. Denn insoweit ist die Stiftungserrichtung Ausdruck einer Nahbereichsmoral, die sich – weil auf den Nutzen einer

anonymen Allgemeinheit zielend – nicht in einer erwartbaren Einstellung erschöpft, sondern eine besondere innere Disposition (religiöser Antrieb, Elitenethos o.ä.) voraussetzt. Zugegeben: Es ist dies eine sehr idealistische Betrachtung, die quer steht zur Instrumentalisierung gerade der steuerlich begünstigten Stiftung zu eigennützigen Zwecken, wie sie weite Teile der Praxis propagieren.⁹³ Aber in der Skepsis gegenüber dieser Praxis sind *Peter Rawert* und ich uns wieder einig.

V. Der funktionale Stiftungsbegriff und die Zustiftung

Die Zustiftung steht sozusagen an der Wiege des funktionalen Stiftungsbegriffs. Denn *Schlüter* erläutert den funktionalen Stiftungsbegriff am Beispiel der Zustiftung. Mit der Zustiftung entsteht – so *Schlüter* – »keine neue jeweils eigenständige juristische Person. Es entstehen gleichwohl eigenständige Stiftungen im Sinne einer selbständigen Vermögensmasse mit eigener Zwecksetzung. Sie sind der bereits existierenden Stiftung als Stiftungsträgerin zugeordnet. Die juristische Person Stiftung hat jede so entstehende neue Stiftung immer dann von den übrigen Stiftungen getrennt zu verwalten, wenn und soweit für die Zustiftung Regeln gelten, die von denen der Hauptstiftung abweichen. Diese können sich aus einer spezifischen Zweckbestimmung, aus Auflagen in Bezug auf die Art der Mittelverwendung (auch im Rahmen einer identischen Zweckbestimmung) oder aus einer nur abweichenden Bestimmung über den Vermögensanfall bei einer Auflösung der juristischen Person Stiftung ergeben. Nur im Rahmen völliger Identität aller Merkmale (Zweck, Art der Mittelverwendung, Grundsätze der Vermögensverwaltung, Auflösungsklausel, steuerliche Qualität der Zuwendung) ist eine Verschmelzung mit dem Grundstockvermögen einer anderen Stiftung als selbständige Vermögensmasse im Rahmen der juristischen Person Stiftung zulässig«.⁹⁴

In einer früheren Veröffentlichung habe ich dagegen eingewendet, diese Sicht vertrage sich nicht mit der sowohl von *Schlüter* als auch von *Rawert* geteilten Qualifikation der Zustiftung als einer Schenkung unter Auflage. Wenn die Auflage für die Verwaltung und/oder Verwendung des zugestifteten Vermögens Regeln vorschreibe, die von denen der (Haupt-)

Stiftung abwichen, sei deren Durchsetzung Sache der Vollzugsberechtigten, nicht der Stiftungsaufsichtsbehörde. Die Stiftungsaufsichtsbehörde habe darüber zu wachen, dass das Stiftungsvermögen im Einklang mit Gesetz und Satzung verwaltet und verwendet werde. Sie sei nicht dazu berufen, Ansprüche Dritter (hier: Vollzugsberechtigter) gegen die Stiftung durchzusetzen. Daraus folge, dass das zugestiftete Vermögen, sofern es wegen der Auflage des Zustifters gesondert zu verwalten und zu verwenden sei, keineswegs als rechtlich gleich zu behandelndes Teilvermögen neben das ursprüngliche Vermögen der Stiftung trete. Das zugestiftete Vermögen verschmelze mit dem ursprünglichen Vermögen, wenn sich die Auflage des Zustifters in der Anordnung der Verschmelzung erschöpfe und die Stiftungsorgane dem nachkämen. Gehe die Auflage auf gesonderte Verwaltung und/oder Verwendung des »zugestifteten« Vermögens, so werde die Stiftung **insoweit** – aber auch **nur** insoweit – zur Stiftungsträgerin, nämlich zur Trägerin einer nicht rechtsfähigen Stiftung (nicht notwendig zur »virtuellen juristischen Person« mit Als-ob-Verfassung und Als-ob-Organen, vgl. oben III.).⁹⁵ In der Neubearbeitung des Stiftungsrechts im Staudinger konzedieren *Hüttemann/Rawert* immerhin, dass entgegen der Darstellung *Schlüters* eine unselbständige Stiftung – und nicht eine Zustiftung – vorliegt, wenn einer Stiftung Vermögen übertragen wird, das nach anderen Maßgaben als denen des ursprünglichen Stifters verwaltet werden soll. Doch soll das entgegen meiner Auffassung nicht schon der Fall sein, wenn die Zustiftung lediglich einem Teilzweck der Empfängerstiftung dienen soll. Entscheidend sei ausschließlich, ob das der Stiftung zugeführte zusätzliche Vermögen der vom ursprünglichen Stifter verbindlich festgelegten Mittel-Zweck-Relation unterworfen werden kann, und sei es auch nur partiell.⁹⁶ Doch bedeutet die Beschränkung auf den Teilzweck, dass die Auflage mit der Zuwendung des Vermögens und seiner Verbuchung als Stammvermögen noch nicht erfüllt ist. Es bleibt daher eine Aufgabe, für die nicht die Stiftungsaufsichtsbehörde, sondern die zur Durchsetzung der Auflage Berechtigten zuständig sind, nämlich die, darauf zu achten, dass das »zugestiftete« Vermögen allein zu Gunsten des Teilzwecks und nicht zu Gunsten der anderen Teile des Gesamtzwecks der Stiftung verwendet wird. Infolge der Beschränkung auf den Teilzweck unterstellt der Zustifter seine Mittel eben nicht – wie *Hüttemann/Rawert* zu Recht fordern⁹⁷ – dem Regime, das der ursprüngliche Stifter angeordnet

hat.

Die Unvereinbarkeit der aus dem funktionalen Stiftungsbegriff abgeleiteten Konsequenzen für die Zustiftung mit ihrem Verständnis als Schenkung unter Auflage lässt offen, ob es nicht ein anderes, u.U. sogar vorzugswürdiges Verständnis gibt, das besser mit dem funktionalen Stiftungsbegriff harmoniert. Ein solches Verständnis könnte sich aus der Lehre ergeben, die *Karlheinz Muscheler* zur Zustiftung vertritt. Nach *Muscheler* will der Zustifter nicht donator, sondern cofundator sein. Die Zustiftung soll daher nicht Schenkung sein, sondern nachträgliche Mitstiftung, auf die nicht die Vorschriften über die unentgeltliche Zuwendung unter Auflage, sondern die §§ 80 ff. BGB analog anzuwenden sind: Wie das Stiftungsgeschäft soll das »Zustiftungsgeschäft« nicht Schenkungsvertrag, sondern einseitiges Rechtsgeschäft sein.⁹⁸ Wäre das richtig, so würde sich die Zustiftung in *Schlüters* Vorstellung vom Mit- und Nebeneinander von juristischer Person Stiftung und funktionaler Stiftung reibungslos einfügen. Denn der ursprüngliche Stifter kann selbstverständlich bestimmen, dass das gewidmete Vermögen in Fonds aufgeteilt wird, mit denen jeweils ein Teil des Gesamtzwecks der Stiftung verfolgt wird. Und wenn ein einzelner Stifter so verfahren kann, dann können es auch mehrere ursprüngliche Stifter, indem sie ihren Vermögensbeitrag unter dem Dach eines gemeinsamen Stiftungszwecks in Form eines jeweils verschieden zu verwaltenden und/oder zu verwendenden Fonds erbringen. Ist der Zustifter – wie *Muscheler* meint – nachträglicher Mitstifter, so ist seine Vermögenszuwendung folgerichtig ebenso zu beurteilen wie die eines ursprünglichen Mitstifters.

»Aus der Welt« ist das Verständnis der Zustiftung als nachträglicher Mitstiftung zwar nicht. Im österreichischen Privatstiftungsrecht z.B. wird intensiv darüber diskutiert, ob der (Erst-) Stifter nicht § 3 Abs. 4 PSG (kein Erwerb der Stifterstellung durch Zustiftung) dadurch korrigieren kann, dass er im Stiftungsgeschäft das Gegenteil anordnet.⁹⁹ In Deutschland spricht jedoch gegen die Einordnung der Zustiftung als Mitstiftung, dass bei ihr alle Besonderheiten entfallen, die es im Fall der (Erst-) Stiftung rechtfertigen, sie anders als eine Schenkung unter Auflage zu behandeln: Da die Stiftung im Fall der Zustiftung schon besteht, kann die Zustiftung durchaus Schenkungsvertrag sein. Es ist auch sachgerecht, dass der Vertragsschluss unmittelbar zur Leistung des zugesagten

Vermögens verpflichtet. Denn anders als im Fall des (Erst-) Stiftungsgeschäfts ist die Gläubigerin bereits »geboren«; der Schuldner kann ihre »Geburt« nicht verhindern, indem er den Antrag auf Anerkennung nicht stellt oder wieder zurückzieht.¹⁰⁰ Umgekehrt macht die unmittelbare Verbindlichkeit der Vermögenszusage die notarielle Schenkungsform erforderlich. Die weniger strenge Form des § 81 Abs. 1 S. 1 BGB genügt nicht, weil diese mit der Unverbindlichkeit der Vermögenszusage des Stifters bis zur Anerkennung der Stiftung zusammenhängt.¹⁰¹ Auch ist die Zustiftung regelmäßig nicht Geschäftsgrundlage der Anerkennung, so dass auch ein Grund für den Vorbehalt gegen die uneingeschränkte Anwendung des Schenkungsrechts entgegen *Muscheler*¹⁰² nicht zu erkennen ist. Schließlich trifft es nicht zu, dass die Annahme einer Schenkung unter Auflage, wie *Muscheler* meint¹⁰³, den Unterschied zwischen Zustiftung und unselbständiger Stiftung aufhebt. Eine Überschneidung der Anforderungen an die Zustiftung und an die nicht rechtsfähige Stiftung gibt es danach, wie dargelegt, nur dann, wenn man die Zustiftung im Gefolge des funktionalen Stiftungsbegriffs zu weit ausdehnt. Unterstellt der Zustifter seine Mittel dem Regime, das der ursprüngliche Stifter angeordnet hat, und zwar, wie es geboten ist, ohne jede Einschränkung, so erschöpft sich die Auflage darin, das Zugewendete dem Stammvermögen anzugliedern. Mit der Verbuchung als Teil des Stammvermögens ist sie erfüllt, so dass ein Sondervermögen, dessen auflagengerechte Verwaltung und Verwendung überwacht werden müsste, nicht zu bilden ist.

VI. Fazit

Der Stiftungsrechtsvergleichung ist der funktionale Stiftungsbegriff seit langem geläufig. Er dient dort im Einklang mit der Eigenart moderner Rechtsvergleichung, die funktionale Rechtsvergleichung ist, dazu, den Vergleich unabhängig davon zu ermöglichen, in welcher Rechtsform die Stiftungsidee in den verschiedenen Rechtsordnungen verwirklicht wird. Relativ neu ist dagegen der Versuch, über den funktionalen Stiftungsbegriff zu einer rechtsformübergreifenden Perspektive für das deutsche Stiftungsrecht zu gelangen und daraus unmittelbar Erkenntnisse

für die Lösung zentraler stiftungsrechtlicher Probleme – den Umfang und die Art des verfassungsrechtlichen Schutzes der Freiheit zur Gründung von Stiftungen, die Gestaltungsfreiheit im Recht der selbständigen Stiftung, die Möglichkeit und die Grenzen der Verwirklichung der Stiftungsidee mittels unselbständiger Stiftungen, das Verständnis der Zustiftung – zu gewinnen. Der vorliegende Beitrag setzt sich kritisch mit diesem Versuch auseinander. Im Ergebnis hält er ihn für einen Irrweg, der den Problemgehalt des sog. Grundrechts auf Stiftung in einer nicht billigen Weise verändert (Schutz der Vermögenswidmung statt Schutz der Persönlichkeitsverwirklichung), die Maßstäbe für die Grenzen der Gestaltungsfreiheit im Recht der selbständigen Stiftung verschiebt (Anforderungen der staatlichen Beteiligung statt Vereinbarkeit der stiftungsspezifischen Besonderheiten vor allem mit gesellschaftsrechtlichen und erbrechtlichen Wertungen), die Schranken für eine Annäherung der unselbständigen Stiftung an die selbständige Stiftung mit schuldrechtlichen Mitteln nicht hinreichend beachtet (nur relative Wirkung, Unzulässigkeit von Ewigkeitsbindungen) und jedenfalls im Grenzbereich die angesichts der unterschiedlichen Rechtsfolgen erforderliche Abgrenzung der Zustiftung von der unselbständigen Stiftung unmöglich macht.

VII. Summary

The comparative approach has long been familiar in the functional foundation concept. There it serves, in conformity with the particular nature of modern comparative law, to facilitate comparison regardless of how the legal form of the foundation concept is realised in individual jurisdictions. By contrast, the attempt is relatively new to achieve by means of the functional foundation concept a perspective across legal forms for German foundations, and from that to gain direct insights for the solution of central foundation law problems – the scope and form of constitutional protection of freedom to establish foundations, the freedom to structure affairs in the independent foundation, the possibility and the limits to the realisation of the foundation idea by means of dependent foundations, the understanding of the foundation.

This paper takes a critical view of this attempt. In conclusion it is seen as misconceived (1) to alter the problematic aspects of so-called basic rights to a foundation in an unacceptable (nicht billigenswerte) manner (protection of asset allocation rather than protection of personality fulfilment), (2) to shift the standards for the limitations to structural freedom in the law of the independent foundation (requirement of state participation rather than the reconciliation of foundation – specific peculiarities with a novel company law and succession law values, (3) to fail to consider adequately the barriers for a convergence of the dependent and independent foundations through the law of obligations (only a relative effect, impermissibility of pledges (bindung) in perpetuity) (4) and in any case to render impossible in borderline cases the separation (necessary in view of the differing legal consequences) between endowment contributions (zustiftung) and the dependent foundation.

-
- 1 Seifart/v. Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, 3. Aufl., 2009, § 1 Rz. 6; Staudinger/Hüttemann/Rawert, Neubearbeitung 2011, BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rz. 1; in der Sache übereinstimmend BT-Drucks. 14/8765, 10.
 - 2 Werner/Saenger, Die Stiftung, 2008, Rz. 10.
 - 3 Rawert, in: Kämmerer/Rawert (Hrsg.), Hochschulstandort Deutschland, 2003, 143; Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 1), BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rz. 302 f.
 - 4 Fehling, Grenzverwischungen zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Stiftungen mit Beteiligung der öffentlichen Hand, in: Non Profit Law Yearbook 2008, 129, 138; Münch-Komm-BGB/Reuter, 6. Aufl., 2011, Vor § 80 Rz. 71.
 - 5 Vgl. MünchKomm-BGB/Reuter (Fn. 4), §§ 80, 81 Rz. 84.
 - 6 Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 1), BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rz. 3; Schlüter, Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung, 2004, 18 ff., 210 f.
 - 7 Grundlegend Kronke, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, 1988, 7 ff.
 - 8 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001 C II.
 - 9 Vgl. dazu Reuter, Neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen, in: Non Profit Law Yearbook 2001, 27, 35 f.
 - 10 Schlüter (Fn. 6), passim.
 - 11 Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 1), BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rz. 3, 32 ff., 270 ff.; Rawert, Die staatsfreie Stiftung, in: Festschrift Hopt, 2010, 177, 181 ff.; ders., Grundrecht auf Stiftung?, in: Festschrift Reuter, 2010, 1323, 1331 ff.; ders., Kapitalerhöhung zu guten Zwecken – Die Zustiftung in der Gestaltungspraxis, DNotZ 2008, 5 ff.
 - 12 Staudinger/Hüttemann/Rawert (Fn. 1), BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rz. 3.

- 13 Staudinger/*Hüttemann/Rawert* (Fn. 1) , BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rz. 32 ff.
- 14 Vgl. MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 4), §§ 80, 81 Rz. 30 f.
- 15 *Schlüter* (Fn. 6), 338.
- 16 *Rawert*, in: Festschrift Hopt (Fn. 11), 177, 188.
- 17 *Rawert*, in: Festschrift Hopt (Fn. 11), 177, 182 ff.
- 18 *Schlüter* (Fn. 6), 59 f.
- 19 *Schlüter* (Fn. 6), 236, 241.
- 20 *Rawert*, DNotZ 2008 (Fn. 11), 5, 9 f.
- 21 *Schlüter* (Fn. 6), 210 f.
- 22 *Reuter*, Stiftungsform, Stiftungsstruktur und Stiftungszweck: Zu neueren Thesen über die Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, AcP 207 (2007), 1, 8 f.
- 23 Staudinger/*Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rz. 272.
- 24 Vgl. schon *Reuter*, Die Zustiftung, nPoR 2009, 55, 61.
- 25 *Rawert*, in: Festschrift Hopt (Fn. 11), 177, 182.
- 26 Staudinger/*Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rz. 272.
- 27 Diese Identität von Zweckbindung des Vermögens und Zweckbindung der Stiftung wird in irreführender Weise verschleiert, wenn man sagt, die rechtsfähige Stiftung sei nicht ein rechtsfähiges Vermögen, sondern habe ein rechtsfähiges (!) Vermögen. So *K. Schmidt*, »Ersatzformen« der Stiftung – Unselbständige Stiftung, Treuhand und Stiftungskörperschaft, in: Hopt/*Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, 175, 176. Bei *Rawert*, in: Festschrift Hopt (Fn. 11), 177, 181 und *Schlüter* (Fn. 6), 210 f. ist dann nur noch davon die Rede, die Stiftung habe ein Vermögen. Das Attribut rechtsfähig ist entfallen.
- 28 Vgl. dazu MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 4) §§ 80, 81 Rz. 34 a.E.
- 29 Vgl. MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 4), Vor § 80 Rz. 97 ff.; Staudinger/*Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rz. 231 ff.
- 30 Vgl. *K. Schmidt* (Fn. 27), 175, 182 f.
- 31 *Rawert*, in: Festschrift Hopt (Fn. 11), 177, 182 ff., 185; *Schlüter* (Fn. 6), 236.
- 32 *Schlüter* (Fn. 6), 236, 241.
- 33 BGH v. 5.11.1953 – IV ZR 95/53, BGHZ 11, 37, 41; v. 28.6.1978 – VIII ZR 60/77, NJW 1978, 1859; *Rawert*, in: Festschrift Hopt (Fn. 11), 177, 187 f.; MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 4), Vor § 80 Rz. 110.
- 34 Vgl. MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 4), Vor § 80 Rz. 99.
- 35 Vgl. MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 4), Vor § 80 Rz. 108.
- 36 §§ 325, 326 BGB a.F.
- 37 Vgl. MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 4), Vor § 80 Rz. 108; ebenso Bamberger/*Roth/Gehrlein*, BGB, § 527 Rz. 1; *Muscheler*, Die unselbständige Stiftung, Die Stiftung, 2007, 59, 78.
- 38 BGH v. 10.12.2003 – IV ZR 249/02, NJW 2004, 1382, 1383.
- 39 *Rawert*, in: Festschrift Hopt (Fn. 11), 177, 183 f.; *Schlüter* (Fn. 6), 59 f.
- 40 Ausführlich MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 4) Vor § 80 Rz. 99 ff., 110 f.
- 41 Vgl. *Oetker*, Das Dauerschuldverhältnis und seine Beendigung, 1994, 265 ff. mit umfassenden Nachweisen.
- 42 BGH v. 13.5.1971 – VII ZR 310/69, WM 1971, 956. Vgl. auch Mot. II 544; Prot.

II 370.

- 43 Oetker (Fn. 40) 272 ff.; Jickeli, Der langfristige Vertrag, 1996, 159 ff.
- 44 Zuletzt ausführlich Herzog, Die unselbständige Stiftung des bürgerlichen Rechts, 2006, 95 ff., 124 ff. mit weiteren Nachweisen.
- 45 Herzog (Fn. 43) 102 ff., 104 f., 105 f..
- 46 So in der Tat RG v. 8.11.1922 – IV ZR 74/22, Z 105, 305, 307; Ebersbach, Handbuch des Stiftungsrechts, 1972, 173. Vgl. dazu schon Reuter, Die unselbständige Stiftung, in: Festschrift Bundesverband, 1998, 203, 223 f. Dazu kritisch Herzog (Fn. 43), 114 f.
- 47 Herzog (Fn. 43), 96 f.
- 48 Herzog (Fn. 43), 115 ff.
- 49 Vgl. Larenz/Wolf, Allg. Teil des Bürgerlichen Rechts, 9. Aufl., 2004, § 21 Rz. 31.
- 50 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, 97.
- 51 BGH v. 10.12.2003 – IV ZR 249/02, NJW 2004, 1382, 1383.
- 52 Rawert, in: Festschrift Hopt (Fn. 11), 177, 187 f.
- 53 Rawert, in: Festschrift Hopt (Fn. 11), 177, 188 f.
- 54 K. Schmidt (Fn. 27), 175, 180 f., 182 ff.; vgl. auch schon ders., Sozialansprüche und actio pro socio bei der »GmbH & Still«. Zur Binnenverfassung der mehrgliedrigen stillen Gesellschaft, in: Festschrift Bezzenberger, 2000, 401 ff.
- 55 K. Schmidt (Fn. 27), 175, 183 f., 184 f.
- 56 K. Schmidt (Fn. 27), 175, 185 f.
- 57 Vgl. Fn. 48.
- 58 Reuter, Der Verein im Verein, in: Festschrift Hopt, 195, 204 f. unter Berufung auf K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, 97.
- 59 Vgl. dazu MünchKomm-BGB/Reuter (Fn. 4), Vor § 80 Rz. 117 ff.
- 60 Vgl. dazu MünchKomm-BGB/Reuter (Fn. 4), Vor § 80 Rz. 17.
- 61 Staudinger/Coing, 12. Aufl., 1980, BGB, Vor § 80 Rz. 2 a.E.
- 62 Reuter, Die Stiftung zwischen Verwaltungs- und Treuhandmodell, in: Festschrift Hadding, 2004, 231, 240 ff.
- 63 K. Schmidt (Fn. 27), 175, 182.
- 64 BGH v. 10.12.2003 – IV ZR 249/02, NJW 2004, 1382, 1383.
- 65 BGH v. 14.12.2006 – IX ZR 92/05, NJW 2007, 992, 994.
- 66 Näher MünchKomm-BGB/Reuter (Fn. 4), Vor § 80 Rz. 40 ff.
- 67 Walter-Raymond-Stiftung (Hrsg.), Die Zukunft der sozialen Partnerschaft, 1986, 159, 177.
- 68 Darstellung der im Detail divergierenden Auffassungen bei Staudinger/Hüttemann/Rawert, BGB, § 80 Rz. 30 ff.; vgl. auch MünchKomm-BGB/Reuter (Fn. 4), Vor § 80 Rz. 27 a.E., §§ 80, 81 Rz. 61 ff.
- 69 BVerwG v. 22.9.1972 – VII C 27/71, BVerwGE 40, 347, 352; ebenso BGH v. 22.1.1987 – III ZR 26/85, BGHZ 99, 344, 349.
- 70 Herzog (Fn. 43), 119 f.
- 71 Für die Möglichkeit höchstrichterlicher Rechtsfortbildung noch MünchKomm-BGB/Reuter (Fn. 4), Vor § 80 Rz. 118 a.E.
- 72 A.A. folgerichtig Rawert, in: Festschrift Reuter (Fn. 11), 1323, 1332 f.

- 73 *Rawert*, in: Festschrift Reuter (Fn. 11), 1323, 1333.
- 74 *Volkholz*, Geltung und Reichweite der Privatautonomie bei der Errichtung von Stiftungen, 2008, 167 (der Art. 14 GG zwar ablehnt, aber aus einem nicht tragfähigen Grund: Es geht nicht um den Erwerb der Stiftung, sondern um die Verfügung des Stifters).
- 75 Vgl. MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 4), Vor § 80 Rz. 36; ähnlich *Schmidt-Jortzig*, Stifterfreiheit – Bedingungen eines Grundrechts auf Stiftung, in: Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 2005, 55, 61 ff.; *Krause/Thiele*, Die Reichweite der Stifterfreiheit bei der Anerkennung von Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2007, 133, 137.
- 76 *Sachs*, Kein Recht auf Stiftungsgenehmigung, in: Festschrift Leisner, 1999, 955, 957, 959 f., 962.
- 77 Grundlegend BVerfG v. 1.3.1979 – 1 BvR 532/77, 1 BvR 533/77, 1 BvR 419/78, 1 BvL 21/78; NJW 1979, 699, 706.
- 78 So *Rawert*, in: Festschrift Reuter (Fn. 11), 1323, 1334.
- 79 So repräsentativ *Ballerstedt/Salzwedel*, Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen?, Gutachten für den 44. DJT, Band I, 5. Teil, Tübingen 1962, 67 ff.
- 80 So repräsentativ *Frowein*, Grundrecht auf Stiftung, 1976, 12 ff.
- 81 A.A. *Hof*, Stiftungen im deutschen Recht, in: Hopt/Reuter (Hrsg.) (Fn. 27), 301, 329.
- 82 A.A. *Seifart/v. Campenhausen/Hof* (Fn. 1), § 4 Rz. 23; ähnlich *Nissel*, Das neue Stiftungsrecht, 2002, Rz. 165 (der im Falle der gesetzlichen Beschränkung von Familienstiftungen »verfassungsrechtliche Fragen« sieht; wie hier *Schmidt-Jortzig* (Fn. 74), 55, 64 f.; *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, 110.
- 83 *Schulze*, Deutsches Stiftungswesen 1977 – 1988, 29, 47 f.; abgeschwächt auch für die Gegenwart noch *Walz*, ZSt 2004, 133, 139 f.
- 84 *Böckenförde*, Die verfassungstheoretische Unterscheidung von Staat und Gesellschaft als Bedingung der individuellen Freiheit, 1973, 27; enger *Walz*, Grundrecht oder Menschenrecht auf Anerkennung der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung?, ZSt 2004, 133, 140.
- 85 Vgl. *Staudinger/Weick*, Neubearbeitung 2005, BGB, Einl. §§ 21 ff. Rz. 59 a.E.
- 86 BVerfG v. 16.7.1969 – 1 BvL 19/63, BVerfGE 27, 1, 6; v. 24.2.1971 – BvR 435/68, BVerfGE 30, 173, 193; 32, 311, 316; st. Rspr.
- 87 So ausdrücklich BVerfG v. 15.1.1958 – 1 BvR 400/51, BVerfGE 7, 198, 215.
- 88 BVerfG v. 3.6.1980 – 1 BvR 185/77, BVerfGE 54, 148, 153; v. 13.5.1986 – 1 BvR 1542/84, BVerfGE 72, 155, 170; v. 6.5.1997 – 1 BvR 409/90, BVerfGE 96, 56, 61.
- 89 *Rawert*, in: Festschrift Reuter (Fn. 11), 1323, 1335 f.
- 90 *Rawert*, in: Festschrift Reuter (Fn. 11), 1323, 1335.
- 91 Statt aller BGH v. 1.12.1999 – I ZR 49/97, NJW 2000, 2195, 2197.
- 92 Vgl. Fn. 87.
- 93 Vgl. die Darstellung bei *Muscheler*, Stiftungsrecht, 2005, 317, 332 ff.
- 94 *Schlüter* (Fn. 6), 213 f.
- 95 *Reuter*, Die Zustiftung, npoR 2009, 55, 58.

- 96 Staudinger/*Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rz. 273.
- 97 Staudinger/*Hüttemann/Rawert* (Fn. 1), BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rz. 273.
- 98 *Muscheler*, Das Wesen der Zustiftung, WM 2008, 1669.
- 99 Vgl. dazu *Jakob*, MünchHdbGesR V § 119 Rz. 96; *Jakob* (Fn. 81), 153 f.
- 100 Vgl. MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 4), §§ 80, 81 Rz. 55.
- 101 Vgl. MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 4), §§ 80, 81 Rz. 7.
- 102 *Muscheler* (Fn.97), 1669.
- 103 *Muscheler* (Fn.97), 1670.

Brauchen wir neue Rechtsformen für NPO's: UG, Low Profit Limited, Europäische Privatgesellschaft, wirtschaftlicher Verein oder kleine Genossenschaft?*

NILS KRAUSE/ESTHER KINDLER

- I. Einleitung
- II. Stand im deutschen Non-Profit-Recht
- III. Wahl der Rechtsform und bestehende Gestaltungsmöglichkeiten im deutschen Recht
 - 1. Kriterien für die Rechtsformwahl
 - 2. Bestehende Rechtsformen im deutschen Recht
- IV. Europäische Zukunftsperspektive
 - 1. Die Europäische Stiftung
 - 2. Die Europäische Privatgesellschaft
- V. Blick in das anglo-amerikanische Recht
 - 1. USA mit der Low-Profit Limited Liability Company
 - 2. Non-Profit-Formen im United Kingdom
- VI. Fazit und Ausblick
- VII. Summary

I. Einleitung

Die zunehmende Internationalisierung und Globalisierung macht auch vor dem Non-Profit-Sektor nicht Halt.¹ Die grenzüberschreitende Betätigung von Stiftungen, Vereinen, Spendern und Ehrenamtlichen nimmt im Zeitalter zunehmender interaktiver Vernetzung, steigender persönlicher Mobilität und der landesgrenzenübergreifenden Verquickung von Projekten stetig zu. Aufgrund dieser Entwicklungen verstärkt sich auch das Interesse, mit stiftungsartigen Initiativen grenzüberschreitend tätig werden zu können.

Darüber hinaus entdecken Social Entrepreneurs hybride Rechtsformen für sich, mit denen sie zum einen gemeinnützige Ziele verfolgen, zum anderen aber For-Profit-Rechtsformen zur Zweckerreichung benutzen. Gerade in den angelsächsischen Ländern, wie beispielsweise den USA mit der Low-

Profit Limited Liability Company, wird verstärkt über die Nutzung solcher hybrider Rechtsformen zur Förderung sozialer Zwecke nachgedacht.²

Vor dem Hintergrund negativer Erfahrungen bei grenzüberschreitenden Betätigungen von Non-Profit-Organisationen, welche ihren Ursprung in den heterogenen nationalen wie auch internationalen gesellschafts- und steuerrechtlichen Regelungen haben,³ und der Diskussion über hybride Rechtsformen in den angelsächsischen Ländern stellt sich die Frage, inwieweit Deutschland neue Rechtsformen für Non-Profit-Organisationen braucht. Der nachfolgende Beitrag wird diese Frage unter dem Blickwinkel des Entwicklungsstandes des deutschen Non-Profit-Rechts, der bestehenden Rechtsformen, der europäischen Zukunftsperspektive sowie der anglo-amerikanischen Rechtsentwicklung beleuchten.

II. Stand im deutschen Non-Profit-Recht

Die Frage nach der Notwendigkeit neuer Rechtsformen für Non-Profit-Organisationen hängt zunächst davon ab, wie die Entwicklung des deutschen Non-Profit-Rechts im Hinblick auf die in der Einleitung angeschnittenen Probleme zu bewerten ist. Dabei ist festzustellen, dass Barrieren der internationalen Stiftungsarbeit durch den Einfluss der Grundfreiheiten durch den EuGH in geringem Umfang abgebaut worden sind. Als Reaktion auf die Urteile *Stauffer*⁴ und *Persche*⁵ ist mit dem Jahressteuergesetz 2009⁶ und dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften⁷ nunmehr die steuerliche Privilegierung auch von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften sowie die Abzugsfähigkeit von Direktspenden in das europäische Ausland grundsätzlich ermöglicht.⁸ Vom deutschen Gesetzgeber wurden die damit einhergehenden Steuerverluste jedoch erkannt, so dass er mittels der Einführung des strukturellen Inlandsbezugs in § 51 Abs. 2 AO - der sich über § 10b Abs. 1 S. 6 EStG und § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auch auf die Direktspenden auswirkt - versucht, die vom EuGH geschaffene Auslandsöffnung des Gemeinnützigkeitsrechts⁹ zu begrenzen.

Allerdings stehen nicht nur steuerliche, sondern auch die

gesellschaftsrechtlichen Hindernisse einer grenzüberschreitenden Tätigkeit von Non-Profit-Organisationen entgegen, insbesondere durch fehlende kollisionsrechtliche Regelungen hinsichtlich der Sitzaufspaltung bestehender Rechtsformen. Diese wären essentiell für die Anerkennung der Rechtspersönlichkeit der jeweiligen Rechtsform im Ausland. Bei Stiftungen stellt die Abhängigkeit vom Gründungsstaat¹⁰ mitunter die größte rechtliche Hürde dar, denn im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften können sie sich aufgrund der Einschränkung des Erwerbszwecks in Art. 52 AEUV nicht vollumfänglich auf die vom EuGH ergangene Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit berufen.¹¹ Mit dem Referentenentwurf des Gesetzes zum Internationalen Privatrecht von Gesellschaften, Vereinen und juristischen Personen¹² sollte dieses Versäumnis behoben werden und erstmalig eine umfassende Kodifizierung des Internationalen Gesellschaftsrechts erfolgen. Ausweislich des RefE IntGesR soll Art. 10 EGBGB um Vorschriften zum Internationalen Privatrecht der Gesellschaften, Vereine und juristischen Personen ergänzt und dabei die grundsätzliche Anwendung des Gründungsrechts im deutschen Kollisionsrecht verankert werden. Korrespondierend mit Art. 54 Abs. 2 AEUV (ex-Art. 48 Abs. 2 EG) sind hiervon sämtliche Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts, Vereine und juristische Personen des Privatrechts erfasst, wobei der Begriff »Gesellschaften, Vereine und juristische Personen« untechnisch zu verstehen sei, indem er ausdrücklich rechtsfähige sowie nichtrechtsfähige Vereine und Stiftungen einbeziehe, auch wenn sie keinen Erwerbszweck verfolgen.¹³ Der nach dem RefE IntGesR novellierte Art. 10 EGBGB-E könnte den deutschen Stiftungen damit erstmalig eine grenzüberschreitende Mobilität ermöglichen. Obwohl der Beschluss des Bundeskabinetts über den Gesetzesentwurf und die damit einhergehende Änderung des EGBGB von der damaligen Bundesjustizministerin Zypries für das Frühjahr 2008 angekündigt war,¹⁴ sind die Arbeiten bis dato nicht vorangeschritten. Stiftungen und andere gemeinnützige Körperschaften sind nach wie vor rechtlich gehindert, ihren Sitz ohne Auflösung, Neugründung oder Statutenwechsel ins europäische Ausland zu verlegen.¹⁵ Ohne die Umsetzung des RefE IntGesR oder eine Wiederaufnahme der Arbeiten an der 14. gesellschaftsrechtlichen Richtlinie über die grenzüberschreitende Sitzverlegung ist beim

derzeitigen Stand des Gesellschafts- und Internationalen Privatrechts der Rückgriff auf Behelfskonstruktionen unumgänglich.

Die Suche nach Rechtsformen für Non-Profit-Organisationen, die die bestehenden Hindernisse zu überwinden vermögen, bleibt damit aktuell. Letztlich wird sich die Entscheidung des Stifters oder Gründers zugunsten einer Rechtsform nicht nur nach ihrer internationalen Einsetzbarkeit richten, sondern regelmäßig auch daran orientieren, welche Ziele er verfolgen will und welche Einflussmöglichkeiten er anstrebt.

III. Wahl der Rechtsform und bestehende Gestaltungsmöglichkeiten im deutschen Recht

1. Kriterien für die Rechtsformwahl

Jeder, der sich mit der Errichtung einer gemeinnützigen Körperschaft beschäftigt, hat sich mit der Frage auseinanderzusetzen, welche maßgeblichen Ziele die Rechtsform erfüllen soll. Dabei sind nicht alle Kriterien für die Wahl der Rechtsform für jeden Gründer im gleichen Umfang maßgeblich. Regelmäßig stellen sich jedoch in den meisten Fällen die gleichen Strukturfragen.¹⁶ Je nachdem, über welche Kapitalstruktur die Gründer verfügen, ist der Umfang des erforderlichen Gründungskapitals von großer Bedeutung. Während die Schaffung einer gemeinnützigen Aktiengesellschaft ein Gründungskapital von EUR 50.000 nach § 7 AktG erfordert, reicht für die Errichtung einer gemeinnützigen Unternehmungsgesellschaft (haftungsbeschränkt) ein Stammkapital in Höhe von EUR 1 gemäß § 5 Abs. 2 GmbHG aus.

Freilich muss die jeweilige Rechtsform auch tauglich sein, um den Anforderungen an die Gemeinnützigkeit im Sinne von § 52 AO zu genügen. Vielfach stellt sich für Gründer gerade im Social Entrepreneurship-Bereich die Frage, inwieweit mit der jeweiligen Rechtsform trotz des Gemeinnützigkeitsstatus ein wirtschaftlicher Betrieb unterhalten bzw. soziale Probleme unternehmerisch gelöst werden können. § 56 AO ordnet an, dass eine gemeinnützige Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen, hier die gemeinnützigen Zwecke

verfolgen darf. Daher ist es unzulässig, wenn die wirtschaftliche Aktivität nicht mehr nur ein Mittel zur gemeinnützigen Zweckverfolgung bildet, sondern ein eigener Hauptzweck wird.¹⁷ Inwieweit eine Mittelbeschaffungsaktivität zu einem eigenständigen Hauptzweck wird, ist eine Wertungsfrage, die von der Finanzverwaltung mit Hilfe der Gepräge Theorie gelöst wird. Dieser Theorie zufolge darf bei einer Gesamtbetrachtung der Umstände die wirtschaftliche Aktivität der Körperschaft nicht das Gepräge geben.¹⁸ Allerdings schließt die Gepräge Theorie nicht einzelne Rechtsformen bei der Rechtsformwahl von vornherein aus, sondern konzentriert sich vielmehr auf die Struktur sowie die Art der steuerbegünstigten und der wirtschaftlichen Tätigkeit.

Des Weiteren kann es gerade für jüngere gemeinnützige Organisationen interessant sein, verschiedene Interessengruppen in der Rechtsform zu integrieren. So kann beispielsweise für ein junges soziales Projekt die Schaffung eines Beirates mit herausragenden Persönlichkeiten von maßgeblicher Bedeutung sein, da so dem sozialen Projekt ein gewisses Seriositäts- und Gütesiegel verliehen wird, was wiederum für das Fundraising relevant sein kann.

Als weiteres Kriterium für die Wahl einer bestimmten Rechtsform ist regelmäßig die Konzentration der Entscheidungsgewalt zu nennen. Wer sich als Gründer mit einem gemeinnützigen Projekt auseinandersetzt, möchte nicht immer größere Veränderungen am Projekt zulassen und mitunter auch den Wunsch haben, die Entscheidungsgewalt in bestimmten Gremien zu konzentrieren. Beispielhaft kann hier der Vergleich eines Vereins mit einer GmbH angeführt werden. Zwar sind Geschäftsführung einer GmbH und Vorstand eines Vereins an die Weisungen der Gesellschafter- bzw. Mitgliederversammlung gebunden. Regelmäßig kann der Gründer diesen Einfluss bei einer GmbH aber über seine Kapitalbeteiligung steuern, während bei einem Verein das Prinzip der Stimmgleichheit gilt, so dass der Einfluss der Gründer je nach Mitgliederstruktur des Vereins verwässert wird und Einflussmöglichkeiten auf das Projekt verlieren kann. Zudem kann die Konzentration der Entscheidungsgewalt auch hilfreich sein, um bestimmte Prozesse in der gemeinnützigen Organisation zeitnah voranzutreiben.

Des Weiteren spielen der gesetzliche Formulierungsgrad der Organisation

bzw. die Anpassbarkeit der Organisationsform für die Wahl der Rechtsform eine Bedeutung. Je nachdem, wie streng die Vorgaben des Gesetzgebers für die Struktur sind und sich diese Anordnungen mit den Vorstellungen des Gründers decken, kann eine bestimmte Rechtsform attraktiver gegenüber anderen Rechtsformen sein. Gerade im GmbH-Recht gehen die Befugnisse der Gesellschafter so weit, auch noch Jahre später nach der Gründung die rechtlichen Strukturen der GmbH abzuändern und beispielsweise einen Beirat zu schaffen oder abzulösen.¹⁹

Von zentraler Bedeutung ist weiterhin der Aspekt der Haftungsbeschränkung. Wer sich gemeinnützig engagiert und organisiert, möchte für dieses Engagement nicht auch noch mit einem Haftungsrisiko belastet werden. Beispielhaft ist in diesem Zusammenhang an Social Entrepreneurs oder Gründer von gemeinnützigen Projekten zu denken, die sich im Social Media-Bereich bewegen, in dem es zu wettbewerbs- oder urheberrechtlichen Verletzungen mit entsprechenden Schadensersatzforderungen kommen kann.

Schließlich kann auch die Reputation und der Bekanntheitsgrad einer Rechtsform als gemeinnützige Organisationsform den Ausschlag für die Rechtsformwahl geben. Gerade in internationalen Fundraising-Prozessen kann die Bekanntheit einer Rechtsform eine entscheidende Rolle spielen, da nicht alle Rechtsformen gleichermaßen im europäischen und außereuropäischen Ausland bekannt sind.

2. Bestehende Rechtsformen im deutschen Recht

Die vorgenannten Kriterien für die Wahl der Rechtsform sind in einem nächsten Schritt genauer auf ausgewählte Rechtsformen für Non-Profit-Organisationen anzuwenden. Dabei sollen nicht die hinreichend bekannten Rechtsformen Verein, Stiftung und gemeinnützige GmbH untersucht werden,²⁰ sondern vielmehr das Potential einer GmbH als Unternehmungsgesellschaft (haftungsbeschränkt), eines wirtschaftlichen Vereins oder der kleinen Genossenschaft, da vielen Gründern diese Gesellschaften bei dem Gedanken an hybride Rechtsformen, also For-Profit-Organisationen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, zunächst in den Sinn kommen.²¹

a) Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

Bei der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) handelt es sich nicht um eine eigene Rechtsform, sondern um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.²² Die Unternehmergesellschaft (UG) (haftungsbeschränkt) wurde eingeführt durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG).²³ Sie ist die rechtspolitische Antwort und das Konkurrenzmodell zur zeitweilig attraktiv wirkenden britischen Private Limited Company (Ltd), die ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in Deutschland hat. Das Stammkapital der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) reicht von EUR 1 bis EUR 24.999. Soweit Gründer mehr Gründungskapital als EUR 24.999 aufbringen wollen, gründen sie automatisch eine GmbH, die ein Mindeststammkapital von EUR 25.000 voraussetzt. Die Unternehmergesellschaft ist mithin nur eine Art Mini-GmbH bis das reguläre Stammkapital einer GmbH erreicht wird. In diesem Fall finden die Absätze 1 bis 4 des § 5a GmbHG keine Anwendung mehr. Einer Umwandlung der Unternehmergesellschaft in eine GmbH bedarf es in diesem Fall nicht, da es sich bei der Unternehmergesellschaft bereits um eine Rechtsformvariante der GmbH handelt.²⁴ Als Besonderheit ist das Gründungskapital bei der UG (haftungsbeschränkt) in bar zu erbringen. Sacheinlagen sind explizit nicht möglich, vgl. § 5a Abs. 2 GmbHG.

Kurz nach Schaffung der Unternehmergesellschaft kam die Frage auf, inwieweit diese für gemeinnützige Zwecke genutzt werden kann.²⁵ Der Streit hatte sich daran entzündet, dass fraglich erscheinen konnte, inwieweit die gesetzlich vorgeschriebene Rücklagenbildung gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung aus §§ 55, 58 AO verstößt. § 5a Abs. 3 GmbHG ordnet an, dass die Unternehmergesellschaft in ihrem Jahresabschluss eine gesetzliche Rücklage bildet, in die ein Viertel des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschusses einzustellen ist.

Dieser Streit ist durch Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 31.3.2009 für die Praxis geklärt, welche ausdrücklich klarstellt, dass ein solcher Verstoß nicht gegeben ist.²⁶ Insoweit sind weiterhin nach dem GmbH-Gesetz Rücklagen zu bilden, bis das

Stammkapital einer regulären GmbH erreicht wird. Eine Verletzung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung ist damit nicht verbunden. Denn ebenso wie das Stammkapital einer klassischen GmbH unterliegen Mittel, die qua Gesetz in die zur Erhöhung des Stammkapitals gedachte Rücklage eingestellt werden müssen, nicht der Pflicht der zeitnahen Mittelverwendung.

Die gemeinnützige Unternehmergeellschaft kann auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, soweit dieser nach der bereits oben angesprochenen Gepräge Theorie nicht prägend und eigenständiger Hauptzweck der Gesellschaft ist.

Des Weiteren lassen sich bei der Unternehmergeellschaft verschiedene Interessengruppen integrieren, da beispielsweise ein freiwilliger Beirat geschaffen werden kann, der mit Vertretern von diversen Interessengruppen besetzt werden kann. Soweit die Satzung der Unternehmergeellschaft allerdings die Schaffung eines freiwilligen Beirats vorsieht, handelt es sich hierbei um eine individuelle Satzung, die der Verwendung des Musterprotokolls nach § 2 Abs. 1a GmbHG entgegensteht. Damit entfallen die kostenrechtlichen Vorteile des Musterprotokolls bei Gründung einer Unternehmergeellschaft.²⁷

Was die Konzentration der Entscheidungsgewalt anbelangt, so gelten hier die allgemeinen Grundsätze des GmbH-Rechts, wonach Geschäftsführer gegenüber Gesellschaftern weisungsgebunden sind (vgl. § 37 Abs. 1 GmbHG). Insoweit findet schon aufgrund der Kapitalstruktur der Gesellschafter eine Konzentration der Entscheidungsgewalt statt.

Den Vorteilen der Unternehmergeellschaft mit ihrer einfachen Gründung und den begrenzten Gründungskosten kann ihr hoher Formalisierungsgrad als Nachteil entgegenstehen. Während bei einer klassischen GmbH die individuelle Satzung eine Vielzahl von zusätzlichen Regelungen, wie etwa hinsichtlich eines Beirats oder in Bezug auf Zustimmungserfordernisse für Handlungen des Geschäftsführers aufnehmen kann, kennt die kostengünstigste Variante der Unternehmergeellschaft die beurkundungspflichtigen Musterprotokolle. Soweit daher über den kargen Inhalt der Musterprotokolle hinaus Regelungen getroffen werden sollen, erfordert dies die Schaffung einer individuellen Satzung, was zugleich die Einbuße der Kostenprivilegierung für die Notargebühren bedeutet.

Inwieweit eine Abweichung von den Musterprotokollen Sinn macht, ist allerdings eine Frage des Einzelfalls.

Die Unternehmergeellschaft ist als »Mini-GmbH«²⁸ ebenso wie die klassische GmbH haftungsbeschränkt und schützt die hinter ihr stehenden Gesellschafter. Insoweit mag sie eine interessante Alternative zur gemeinnützigen GmbH sein. Kritisch ist für die Unternehmergeellschaft allerdings anzumerken, dass sie bislang noch keine weitreichende Reputation als gemeinnützige Rechtsformvariante, gerade im Vergleich zur gemeinnützigen GmbH, genießt.²⁹ Dieser Umstand ist aber auch der relativ jungen Entstehung dieser Rechtsformvariante geschuldet, so dass es nur eine Frage der Zeit sein dürfte, bis die gemeinnützige Unternehmergeellschaft größere Prominenz erreicht hat.

b) Wirtschaftlicher Verein

Gelegentlich wird auch das Bedürfnis nach der Schaffung eines wirtschaftlichen Vereins geäußert, obwohl diese in der Praxis grundsätzlich selten vorkommen.³⁰ Dieser Anfrage ist allerdings entgegenzusetzen, dass der wirtschaftliche Verein als mögliche nutzbare Rechtsform für gemeinnützige Projekte keine Rolle spielt, da wirtschaftliche Vereine nie gemeinnützig sein können. Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass ihr Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, was gerade prägend für die Gesellschaftsform ist. Hier zeigt sich eben auch das bereits oben angesprochene Spannungsverhältnis zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Gemeinnützigkeit. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf nicht dazu führen, dass er die prägende Struktur der Rechtsform annimmt.

c) Kleine Genossenschaft

Durch die Reform des Genossenschaftsrechts durch das Gesetz zur Einführung der Europäischen Genossenschaft und zur Änderung des Genossenschaftsrechts vom 14.8.2006³¹ wurde die sogenannte kleine

Genossenschaft eingeführt.³² Unter kleinen Genossenschaften sind solche zu verstehen, die 20 Mitglieder oder weniger aufweisen (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 2 GenG). Ein Mindestkapital ist für die eingetragene kleine Genossenschaft nicht erforderlich. Dies folgt aus § 8a Abs. 1 GenG, welcher die Möglichkeit der Schaffung eines Mindestkapitals in der Satzung vorsieht, aber nicht zwingend anordnet.

Im Gemeinnützigkeitsbereich zeigt sich die kleine Genossenschaft in der Praxis häufig für kulturelle und soziale Zwecke, vgl. § 1 Abs. 1 GenG.³³ Auch hier lässt sich feststellen, dass die kleine Genossenschaft einem wirtschaftlichen Betrieb nachgehen kann, allerdings nur, soweit dieser nicht prägend ist. Ebenfalls lassen sich Interessengruppen in Form eines Aufsichtsrates integrieren, wobei die kleinen Genossenschaften auf die ansonsten zwingend angeordnete Schaffung eines Aufsichtsrats durch Bestimmung in der Satzung verzichten können nach § 9 Abs. 1 GenG.

Die Konzentration der Entscheidungsgewalt lässt sich gerade bei einer kleinen Genossenschaft weiter vorantreiben, indem das Genossenschaftsrecht das Bestehen eines Vorstandsmitgliedes ausreichen lässt (vgl. § 24 Abs. 2 Satz 3 GenG). Positiv ist ebenfalls anzumerken, dass der Formalisierungsgrad relativ gering ist. So sind etwa kleinere Genossenschaften von der Jahresabschlussprüfung befreit, wenn die Bilanzsumme EUR 1 Mio. und kumulativ die Umsatzerlöse EUR 2 Mio. der Genossenschaft überschreiten, vgl. § 53 Abs. 2 GenG, was gerade im sozialen Bereich für eine große Erleichterung gesorgt hat. Die Organisationsform der kleinen Genossenschaft ist insgesamt anpassbar und unterliegt einfachen Regelungen. Eine persönliche Haftung der Mitglieder der Genossenschaft gegenüber Gläubigern der Genossenschaft ist ebenfalls nach Eintragung ausgeschlossen.³⁴

§ 1 GenG erlaubt ausdrücklich Theater- und Museumsgenossenschaften, so dass schon vom Gesetzgeber die besondere Bedeutung und damit das Reputationspotential der Rechtsform deutlich gemacht wurde. Trotz der Reform des Genossenschaftsrechts wurde insbesondere aus dem Dritten Sektor der Ruf nach weiteren Reformschritten lauter. Hier war noch unter der Bundesjustizministerin Zypries ein Gesetzentwurf zur Mini-Genossenschaft geplant.³⁵ Durch die sich verändernden Koalitionsverhältnisse nach der letzten Bundestagswahl wird dieses

Projekt allerdings nicht mehr vorrangig verfolgt. Nach mündlicher Auskunft des Bundesjustizministeriums werden zwar weiterhin Ideen zur Mini-Genossenschaft diskutiert, in Papierform liegt jedoch noch keine vor. Insofern ist es derzeit zu früh, zur Mini-Genossenschaft eingehender Stellung zu nehmen. In der Vergangenheit wurde allerdings angedacht und dies ist auch weiterhin zu begrüßen bzw. zu fordern, dass die Pflichtprüfung sowie die Pflichtmitgliedschaft in Prüfungsverbänden für Mini-Genossenschaften abgeschafft werden. Kleinere Genossenschaften könnten hierdurch weiter entlastet werden.

d) Zwischenergebnis

Anhand der vorstehenden Ausführungen ist deutlich geworden, dass neben den etablierten Rechtsformen Verein, Stiftung und GmbH weitere Möglichkeiten im Gemeinnützigkeitsbereich, auch bei wirtschaftlicher Betätigung, zur Verfügung stehen. Je nach persönlicher Präferenz der Gründer können die verschiedenen Kriterien für die Rechtsformwahl hinreichend berücksichtigt werden. Diese Rechtsformen liefern allerdings keine Antwort auf die Probleme, welche sich aus dem grenzüberschreitenden Engagement von gemeinnützigen Organisationen ergeben. Hier könnte möglicherweise die europäische Entwicklung Abhilfe schaffen.

IV. Europäische Zukunftsperspektive

Nach Einführung der EWiV, SCE und SE durch den europäischen Gesetzgeber bestehen im europäischen Gesellschaftsrecht Bestrebungen zur Verwirklichung einer Europäischen Stiftung sowie einer Europäischen Privatgesellschaft.³⁶ Hintergrund für die Schaffung dieser Gesellschaftsformen ist es, die kollisionsrechtlichen und materiellrechtlichen Probleme, die sich aus der Einbindung von »fremden« Gesellschaftsformen in die nationalen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten ergeben, zu überwinden. Mit Einführung dieser neuen europäischen Rechtsformen wächst auch die bereits bestehende

Rechtsformenvielfalt im Non-Profit-Sektor.

1. Die Europäische Stiftung

Die Idee zur Einführung einer Europäischen Stiftung als eigenständiger Rechtsform basiert auf der Tatsache, dass zwar in allen europäischen Ländern die Rechtsform der Stiftung oder eines funktionalen Äquivalents existiert, das Stiftungsrecht sich aber trotz gemeinsamer historischer Wurzeln durch seine nationale Prägung stark auseinander entwickelt hat.³⁷ Die bereits angesprochene zunehmende internationale Ausrichtung von Privatpersonen, der Wirtschaft und der Stiftungen selbst, vermag das nationale Stiftungsrecht bislang nicht zu beantworten. Dies hat zu der Aufnahme der Arbeiten an der Entwicklung einer Europäischen Stiftung geführt.³⁸ Neben Arbeiten des *European Foundation Center* (EFC)³⁹ hat die EU-Kommission eine Machbarkeitsstudie⁴⁰ zur Schaffung eines Statuts für eine Europäische Stiftung in Auftrag gegeben. Die Studie befürwortet die Schaffung einer Europäischen Stiftung auf Grundlage von Art. 352 AEUV (ex.-Art. 308 EG),⁴¹ mit dem Ziel, grenzüberschreitende Tätigkeiten von Stiftungen und Stiftern zu erleichtern, indem durch die Verwendung einer einheitlichen Rechtsform die vorhandenen Hindernisse aus dem Zivil- als auch aus dem Steuerrecht abgebaut werden.

Die Europäische Stiftung ist nach dem Vorschlag der Studie eine supranationale Rechtsform mit Rechtspersönlichkeit in einheitlichem Umfang in allen Mitgliedstaaten,⁴² wodurch die Frage der Anerkennung in den einzelnen Mitgliedstaaten und Abhängigkeit vom Gründerstaat entfallen würde.⁴³ Nach dem Vorschlag der Feasibility Study verfolgt sie einen gemeinnützigen Zweck, ist nicht mitgliedschaftlich ausgestaltet und untersteht wie eine nationale Stiftung einer Aufsicht. Hierfür soll nach den Entwürfen des EFC eine originär europäische Aufsichtsbehörde geschaffen werden, bei der sich die Stiftung zu registrieren hat. Demgegenüber steht der Vorschlag, das Aufsichtsrecht abweichend von den Regeln des Gründungsrechts zu gestalten und das Aufsichtsrecht des Landes anzuwenden, in dem die Europäische Stiftung ihren Verwaltungssitz hat.⁴⁴

Diskutiert werden die Fragen nach der erforderlichen Ausstattung mit

einem Mindestkapital⁴⁵ und ob sie ein transnationales Element aufweisen soll, bspw. durch die Unterhaltung von Aktivitäten in mindestens zwei Mitgliedstaaten.⁴⁶ Anhaltend ist die Diskussion darüber, ob und in welchem Umfang der Europäischen Stiftung eine wirtschaftliche Betätigung möglich sein soll. Das EFC plädiert für eine weitgehende Freigabe der wirtschaftlichen Betätigung, sofern die entsprechenden Erträge für den Stiftungszweck verwendet werden und diese Betätigung nicht der Stiftungszweck selbst ist.⁴⁷ Hiergegen spricht jedoch, dass fast alle Steuerrechtsordnungen eine Obergrenze der wirtschaftlichen Betätigung vorsehen und eine überwiegend unternehmerisch tätige Einrichtung Konsequenzen für den gemeinnützigen Status fürchten muss.⁴⁸ Eine andere Lösung besteht darin, angenähert an die Gepräge Theorie, dass die wirtschaftliche Tätigkeit der Förderung der Allgemeinheit zwingend untergeordnet sein muss.⁴⁹

Inwieweit das Gemeinnützigkeitsrecht vereinheitlicht werden kann, ist bislang ungeklärt. Mangels einer Harmonisierung in Europa liegt die einfachste Möglichkeit darin, die Europäische Stiftung dem Steuerrecht für gemeinnützige Einrichtungen des Landes zu unterstellen, in dem sie ihren Sitz hat.⁵⁰ Entsprechendes gilt nach dem Vorschlag des EFC auch für ihre Niederlassungen.⁵¹ Der Stifter unterläge hiernach dem Steuerrecht, in dem er seinen Wohnsitz hat, unabhängig vom Sitz der Stiftung.

Problematisch ist nach wie vor die Beantwortung der Frage, wie sichergestellt werden kann, dass der Europäischen Stiftung unabhängig von ihrem Gründungssitz in jedem Mitgliedstaat die gleichen Steuervorteile gewährt werden, die inländischen Stiftungen zukommen.⁵² Auch nach der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Stauffer*⁵³ scheint allein eine allgemeine steuerliche Anti-Diskriminierungsregel diesen Zweck zu erzielen.⁵⁴

Die anhaltenden Diskussionen und die Vielzahl der noch ungeklärten Fragestellungen verdeutlichen, wie schwierig sich der Aufbau einer komplexen europaweit agierenden Stiftungsstruktur in Form der Europäischen Stiftung gestaltet, ihre Einführung neben die nationalen Stiftungsformen aber ein Erfolg versprechender Weg zur Überwindung der bestehenden Hindernisse grenzüberschreitender Stiftungstätigkeit ist.

2. Die Europäische Privatgesellschaft

Die Europäische Kommission hat am 25.6.2008 für die Bedürfnisse kleiner und mittlerer Unternehmen einen Vorschlag für eine Verordnung über das Statut der Europäischen Privatgesellschaft (SPE) vorgelegt (SPE-VOE).⁵⁵ Er ist Teil eines Maßnahmenkatalogs, dem sog. »Small Business Act« der Europäischen Kommission zur Verbesserung und Erleichterung der Geschäftstätigkeit im Binnenmarkt und der Wettbewerbsfähigkeit der kleineren und mittleren Unternehmen (KMU) durch Reduktion rechtlicher und administrativer Hindernisse. Dieser Verordnungsvorschlag bildet eine entscheidende Grundlage für die Einführung der SPE als eine unionsrechtliche Rechtsform, die jedenfalls vom Grundsatz her von den vergleichbaren nationalen Rechtsformen unabhängig sein soll.⁵⁶ Das Europäische Parlament hat über diesen Verordnungsvorschlag beraten und ihn durch legislative Entschließung vom 10.3.2009⁵⁷ in geänderter Fassung gebilligt.⁵⁸ Seit dem 27.11.2009 ist ein Kompromissvorschlag zur SPE-Verordnung der schwedischen Ratspräsidentschaft (SPE-VOE-S)⁵⁹ hinzugetreten.

Nach ersten Untersuchungen kann die SPE ebenso wie die deutsche GmbH durch ihre Flexibilität im Innenverhältnis stiftungsartig ausgestaltet werden. Mangels anderslautender Regelungen und unter Beachtung der von der Kommission betonten Gestaltungsfreiheit der Gründer muss eine ideelle Zwecksetzung für die SPE zumindest *prima facie* zulässig sein, so dass sie als »Allzweckmöbel« für alle überhaupt nur denkbaren Ziele, einschließlich ideeller und gemeinnütziger, eingesetzt werden kann, solange diese nicht rechtlich verboten sind.⁶⁰ Ferner bietet sie gegenüber der rechtsfähigen Stiftung nach den §§ 80 ff. BGB den Vorteil, dass sie mit einem geringen Gründungskapital⁶¹ ausgestattet werden muss, ihre Satzung an sich ändernde Umstände angepasst werden kann und sie keiner staatlichen Anerkennung oder Aufsicht bedarf. Zudem ist die grenzüberschreitende Sitzverlegung im Verordnungsentwurf positivrechtlich normiert.⁶²

Unter der Firmierung *Societas Privata Europaea* (SPE) sollte sie schon ab dem 1.7.2010 als neue supranationale Rechtsform allen Mitgliedstaaten zur Verfügung stehen. Die für den Beschluss erforderliche Einstimmigkeit

nach Art. 352 AEUV (ex-Art. 308 EG) konnte jedoch bis dato nicht erreicht werden. Als besonders verhandlungsbedürftig haben sich vor allem die Regelungskomplexe des Mindestkapitals, der Einführung eines grenzüberschreitenden Bezugs sowie der Sitzaufspaltung erwiesen. Neben den Befürchtungen einzelner Regierungen im Hinblick auf eine zu starke Konkurrenz für ihre nationalen Rechtsformen, führt auch die sich aus der gewählten Rechtsgrundlage ergebende Notwendigkeit einer einstimmigen Beschlussfassung im Rat dazu, dass der Position jedes einzelnen Mitgliedstaates, unabhängig von seiner Größe, ein besonderes Gewicht zukommt. Allerdings legt die Anfang 2011 amtierende ungarische Ratspräsidentschaft großen Wert auf die Weiterführung der Verhandlungen über das Statut für eine Europäische Privatgesellschaft und will die halbzeitliche Überprüfung des Maßnahmenpakets für KMU hervorgehoben behandeln,⁶³ so dass das Projekt der Einführung einer SPE noch nicht als gescheitert zu betrachten ist.

V. Blick in das anglo-amerikanische Recht

Da sich gerade in den angelsächsischen Ländern die Diskussion um neue, hybride Rechtsformen dreht,⁶⁴ stellt sich die Frage, inwieweit unser Gesellschaftsrecht hiervon lernen kann und sollte bzw. unsere Rechtsformen aus dem Blickwinkel des anglo-amerikanischen Rechts reformbedürftig erscheinen. Dies bedingt in einem ersten Schritt eine knappe Betrachtung der dortigen Rechtsformen.

1. USA mit der Low-Profit Limited Liability Company

Das Konzept der Low-Profit Limited Liability Company, oder auch kurz L3C genannt, wurde maßgeblich durch Robert M. Lang, CEO der Mary Elizabeth und Gordon B. Mannweiler Foundation in den Jahren 2005/2006 geschaffen.⁶⁵ Die Low-Profit Limited Liability Company kann zwar nicht in allen Staaten der USA gegründet werden, da nicht alle Staaten diese Rechtsform durch Gesetz eingeführt haben. Die L3Cs können aber nach ihrer Gründung überall in den USA aktiv werden.⁶⁶ Bei genauerer

Betrachtung entspricht die Grundstruktur der L3C der Struktur einer Limited Liability Company (LLC). Dies gilt insbesondere für die Haftungsbeschränkung, welche bei beiden Strukturen gleich ist, sowie für das Merkmal, dass beide Rechtsformen »For-Profit Entities« sind. Allerdings kann eine steuerbegünstigte Low-Profit Limited Liability Company nur gegründet werden, wenn der Zweck in der Erreichung von sozialförderlichen Zielen (»accomplishment of one or more charitable or educational purposes«) besteht.⁶⁷ Sie muss also gemeinnützige Zwecke verfolgen und schafft hierdurch eine interessante Verbindung von Non-Profit- und Profit-Bereich. Eine Einnahmenerzielungsabsicht muss bei der Low-Profit Limited Liability Company nicht vorliegen. Einschränkend sei darauf hingewiesen, dass mit der L3C weder politische noch gesetzgeberische Zwecke verfolgt werden dürfen.

Die Low-Profit Limited Liability Company hat durch die Verbindung von Non-Profit und Profit-Bereich grundsätzlich ein großes Potential, Investoren zu erreichen, da sie von den Vorteilen der Program Related Investments (PRI) profitieren kann. Program Related Investments wurden durch den Tax Reform Act 1969 eingeführt. Sie gestatten Private Foundations, die in vielfacher Hinsicht, wie etwa im Hinblick auf ihre Zuwendungen und Einkünfte (»Income«) steuerfrei gestellt werden, Investitionen in soziale Projekte vorzunehmen, ohne ihre steuerliche Privilegierung zu gefährden.⁶⁸ Zudem werden Program Related Investments im Rahmen der Verpflichtung von Private Foundations, jährlich 5% ihres Vermögens für soziale Projekte aufzuwenden, soweit sie nicht ihre steuerliche Begünstigung gefährden wollen, angerechnet.⁶⁹

Hier zeigt sich jedoch auch eine Schwachstelle der L3Cs, da keine festen Kriterien für die Program Related Investments bestehen. Als Konsequenz trägt damit die private Stiftung oder die Non-Profit-Organisation das steuerliche Risiko, inwieweit die Zuwendung an die L3C als Program Related Investment angesehen wird.⁷⁰ Als Negativbeispiel kann man sich vorstellen, dass beispielsweise eine L3C, die auf den ersten Blick durchaus das Potential zu haben scheint, Program Related Investments empfangen zu können, am Markt agiert. Diese empfängt Zuwendungen von privaten Stiftungen, da sie die sozialen Projekte der L3C fördern und zugleich ihre steuerliche Privilegierung behalten wollen. Nach einer Prüfung durch die amerikanischen Steuerbehörden mag dies jedoch anders aussehen, so dass

die einmal gewährte Zuwendung einer privaten Stiftung oder einer anderen Non-Profit-Organisation an diese L3C im Nachhinein anders zu qualifizieren ist, wodurch die steuerliche Begünstigung für den Zuwender wegfällt. Im Ergebnis führt diese Rechtsunsicherheit dazu, dass von einer solchen Situation betroffene Zuwender der L3C keine Mittel mehr zur Verfügung stellen werden. Dieser Zustand wird in den USA als sehr unbefriedigend angesehen und bedarf daher dringend einer gesetzgeberischen Klärung.⁷¹

2. Non-Profit-Formen im United Kingdom

Im englischen Non-Profit-Recht ist im Wesentlichen zwischen Organisationsformen, die sogenannte Charities bilden, und anderen Rechtsformen, die zwar keine Charities sind, aber einfach als Not-For-Profit-Organisationen betrachtet werden, zu unterscheiden. Damit eine Gesellschaft als Charity unter englischem Recht anerkannt wird, muss sie eine Reihe von Kriterien gemäß dem Charities Act 2006 erfüllen.⁷² Damit zählt der Charities Act 2006 die verschiedenen gemeinnützigen Zwecke auf, wie etwa Förderung der Bildung oder des Amateursports. Darüber hinaus ist erforderlich, dass die Charity zur Förderung des Gemeinwohls (»for the public benefit«) handelt. Dieser Rechtsbegriff wurde maßgeblich durch Case Law geschaffen, wobei die Charity Commission for England and Wales nunmehr die wesentlichen Merkmale des Begriffs definiert hat. Schließlich darf eine Charity keine Gewinne ausschütten. Soweit diese Kriterien erfüllt sind, kommen sowohl die Charity als auch ihre Zuwender in den Genuss von verschiedenen steuerlichen Privilegierungen. Allerdings müssen sich die Charities auch bei der Charity Commission for England and Wales registrieren lassen und dieser Commission jährlich Bericht erstatten.

Demgegenüber zeichnen sich die verbleibenden Not-For-Profit-Organisationen dadurch aus, dass sie keine Gewinne ausschütten dürfen. Da auf sie das englische Charity Law keine Anwendung findet und sie auch nicht durch die Charity Commission reguliert bzw. beaufsichtigt werden, sind sie in der Ausgestaltung ihrer Organisation auch weniger beschränkt. Allerdings kommen weder ihnen noch ihren Zuwendern die

steuerlichen Vorteile, die einer Charity und ihren Donatoren zustehen, zu.

Es gibt weder für eine Charity noch für eine Not-For-Profit-Organisation die einzig mögliche Rechtsform, wobei nicht alle Rechtsformen beiden Arten von Non-Profit-Gesellschaften offenstehen.

a) Charitable Trust

Bei einem Blick in das englische Recht zeigt sich insbesondere der Charitable Trust als die bevorzugte Organisationsform für Non-Profit-Engagement. Eine Vielzahl von Charities im United Kingdom wird in der Form des Trusts organisiert. Damit verbunden ist die Befreiung vom Registrierungszwang beim UK Companies House, welcher ansonsten häufig für Gesellschaften gilt. Empfehlenswert ist die Rechtsform des Trusts, wenn die Charity ausschließlich Zuwendungen an andere Organisationen tätigt, da ein Charitable Trust einfach zu errichten ist. Auf der anderen Seite ist ein Charitable Trust bei eigener wirtschaftlicher bzw. operativer Tätigkeit kaum empfehlenswert. Dies hängt zum einen damit zusammen, dass der Charitable Trust keine eigene Rechtspersönlichkeit aufweist, zum anderen aber auch nicht über eine Haftungsbeschränkung verfügt.

b) Company Limited by Guarantee

Charities können allerdings nicht nur in Form eines Trusts errichtet werden, sondern beispielsweise auch in der Rechtsform einer Company Limited by Guarantee, wobei diese Rechtsform auch den anderen Not-For-Profit-Organisationen offensteht. Es handelt sich hierbei um die häufigste Rechtsform bei Charities und Not-For-Profit-Organisationen. Als Rechtsform weist sie auf den ersten Blick eine Ähnlichkeit mit einer normalen Handelsgesellschaft auf, unterscheidet sich aber von dieser durch das Fehlen von Gesellschaftsanteilen und Gesellschaftern, was sie insoweit der deutschen Stiftung ähnlich macht. Darüber hinaus verfügt die Company Limited by Guarantee über kein Stammkapital, was zugleich zeigt, dass ein Vergleich mit der deutschen Stiftung und ihrem Stiftungsvermögen nur bedingt trägt. Vielmehr ist sie

gesellschaftsrechtlich dergestalt strukturiert, dass sie Mitglieder hat, die einen Nominalbetrag (häufig GBP 1 oder GBP 10) für den Fall der Insolvenz der Gesellschaft garantieren. Normiert ist die Company Limited by Guarantee im UK Companies Act. Bei Gründung geben die Mitglieder der Company Limited by Guarantee der Gesellschaft ein Memorandum oder eine Satzung (Articles of Association). In diesem Memorandum oder den Articles ist ebenfalls der zwingend notwendige gemeinnützige Zweck zu verankern. Damit verbunden ist auch die Genehmigungspflicht durch die Charity Commission for England and Wales, die neben dem UK Companies House für die Regulierung der Company Limited by Guarantee zuständig ist. Gegenüber dem Trust zeichnet sich die Company Limited by Guarantee besonders vorteilhaft dadurch aus, dass sie eine eigene Rechtspersönlichkeit aufweist, sprich die Gesellschaft Trägerin von Rechten und Pflichten sein kann. Zudem besteht eine Haftungsbeschränkung für die Directors der Gesellschaft neben der bereits angesprochenen geringen Garantiehaftung für die Mitglieder.

c) Community Interest Company

Die Community Interest Company (CIC) ist eine englische Rechtsform, die lediglich Not-For-Profit-Organisationen offensteht, nicht aber Charities.⁷³ Diese können aber durchaus eine solche Gesellschaft als Tochtergesellschaft gründen und halten. Kennzeichnend für die CIC ist eine hybride Rechtsform, welche sie insbesondere für Social Entrepreneurs interessant macht. In der Rechtswirklichkeit zeigt sich die Community Interest Company im Zusammenhang mit größeren öffentlichkeitsnahen Projekten. Eingeführt wurde sie durch die Änderung des UK Companies Act 2004. Voraussetzung für ihre Errichtung ist zum einen das Bestehen des Community Interest Tests, demzufolge der CIC Regulator prüft, ob eine vernünftige Person annehmen kann, dass die Aktivitäten der CIC zum Wohle der Gesellschaft ausgeführt werden («a reasonable person might consider (.) an activity carried on for the benefit of the community»). Zum anderen ist die Verfolgung eines Zweckes, der als gemeinwohlförderlich für die soziale Gesellschaft angesehen wird, erforderlich. Im Hinblick auf die Förderung des Gemeinwohls muss die Community Interest Company einen gesellschaftlichen Nutzen schaffen bzw. verfolgen, der nicht nur

einer unsachgemäß kleinen Personengruppe zugutekommt.⁷⁴

Problematisch bei der Rechtsform CIC ist, dass die Vermögensgegenstände, welche die Community Interest Company hält, einem sogenannten Asset Lock unterliegen und in ihrer Übertragbarkeit eingeschränkt sind.⁷⁵ Auch hier zeigt sich eine gewisse Ähnlichkeit zur deutschen Stiftung. Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass die Community Interest Company einer hohen Publizitätspflicht unterliegt, was mitunter als nachteilig für die Rechtsform angesehen werden kann. Empirisch betrachtet erhält eine Community Interest Company regelmäßig weniger Zuwendungen als eine Charity, was für die Gründer eines sozialen Projekts ebenfalls von Bedeutung sein kann. Dies liegt an einer Reihe von Gründen, die nicht allein rechtlicher Natur sind, sondern auch maßgeblich auf der gesellschaftlichen Akzeptanz und dem Bekanntheitsgrad der Rechtsform Charity beruhen.

d) Charitable Incorporated Organisation

Das Konzept der Charitable Incorporated Organisation (CIO) wurde durch den Charities Act 2006 eingeführt.⁷⁶ Diese Rechtsform steht im Falle der Umsetzung nur Charities offen. Der gesetzgeberische Hintergrund in der Schaffung einer CIO liegt darin, dass von Seiten der Charities in der Vergangenheit häufig eine eigene Gesellschaftsform gewünscht wurde, die sich an klassischen For-Profit-Unternehmen orientiert, aber nicht zugleich zu einer doppelten Regulierung durch die Charity Commission und das UK Companies House, wie etwa im Fall einer Company Limited by Guarantee, führt. Bislang ist die Rechtsform allerdings lediglich ein Konzept. Die Umsetzung ist noch nicht erfolgt, da die notwendigen Regulations noch nicht in Kraft getreten sind. Das Inkrafttreten der Regulations ist für 2011 angekündigt.⁷⁷ Von der Konzeption her zeichnet sich die Charitable Incorporated Organisation durch das Vorhandensein einer eigenen Rechtspersönlichkeit sowie der Haftungsbeschränkung aus, wodurch sie der deutschen gemeinnützigen GmbH ähnelt. Da keine umfängliche Satzung für die Charitable Incorporated Organisation erforderlich ist, verfügt sie auch über einen sehr geringen Formalisierungsgrad. Als Rechtsform, die nur Charities offen steht, ist

damit auch eine Registrierungspflicht bei der Charity Commission for England and Wales verbunden. Eine weitere Registrierung beim UK Companies House ist dagegen nicht erforderlich.

e) Unincorporated Association

Die Unincorporated Association entsteht durch einen Vertrag zwischen ihren Mitgliedern.⁷⁸ In dieser kaum formalisierten Struktur zeigt sich, dass diese Gesellschaftsform schnell, einfach und günstig zu schaffen ist, da sie im Grunde genommen auf einer reinen Mitgliederstruktur beruht. Aufgrund des reinen mitgliedschaftlichen Verhältnisses besteht grundsätzlich auch keine Registrierungspflicht für eine Unincorporated Association, außer bei der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken sowie Einnahmen von mehr als GBP 5.000 pro Jahr. Soweit in Form der Unincorporated Association jedoch eine stärkere operative Tätigkeit verfolgt werden soll, ist dringend von dieser Rechtsform abzuraten, da sie insoweit über zwei entscheidende Nachteile verfügt. Zum einen handelt es sich hierbei nicht um eine Rechtsform mit eigener Rechtspersönlichkeit und zum anderen verfügt sie auch nicht über eine Haftungsbeschränkung. Vielmehr sind die vertraglich und mitgliedschaftlich miteinander verbundenen Mitglieder der Unincorporated Association die Träger von Rechten und Pflichten. Sie tragen das Haftungsrisiko für die operative Tätigkeit. Sie ist damit eher mit einer BGB-Gesellschaft als mit dem nichtrechtsfähigen Verein deutschen Rechts vergleichbar.

VI. Fazit und Ausblick

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass sich über die Jahre neben der etablierten Rechtsform der Stiftung weitere Rechtskleider für gemeinnütziges Engagement gebildet haben. Welche Rechtsform davon im Einzelnen zur Verfolgung des jeweiligen gemeinnützigen Zwecks bzw. der Durchführung des sozialen Projektes adäquat ist, ist in dem aufgezeigten Spannungsfeld von Reputationen, Haftungsbeschränkung, Gemeinnützigkeit, Gründungskapital sowie der Integration von

Interessengruppen auszumachen. Ein Patentrezept hierfür gibt es nicht, auch wenn in der Beratungspraxis häufig zunächst etablierte Rechtsformen, wie beispielsweise die Stiftung, nachgefragt werden. Dies hängt aber sicherlich auch damit zusammen, dass sich bestimmte Rechtsformen besonders stark im öffentlichen Bewusstsein verankert haben, während beispielsweise eine Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) als gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung noch an praktischer Erfahrung und Relevanz bis zur Durchsetzung am Markt braucht.

Mit Blick auf die bestehenden deutschen Rechtsformen lässt sich festhalten, dass allein aus der gesellschaftsrechtlichen Perspektive und der Vielfalt ein ausreichendes Maß an unterschiedlichen Verwirklichungstypen vorhanden ist. Mit Spannung darf dagegen die europäische Rechtsentwicklung erwartet werden, da sie neues Leben in die lange erwartete Internationalisierung des Gemeinnützigkeitsrechts bzw. der Rechtsformen des Dritten Sektors bringen wird. Die ersten Anfänge sind hierbei sicherlich gemacht, wie beispielsweise die Erleichterung der Abzugsfähigkeit von grenzüberschreitenden Spenden. Jedoch hat sich die Lebenswirklichkeit von gemeinnützigen Organisationen längst über die jeweiligen Landesgrenzen hinweggesetzt. Da häufig in der Diskussion um gesetzgeberische Reformen bzw. vermeintliche Reformnotwendigkeiten ein Blick ins angelsächsische Recht gewagt wird, erschien es den Verfassern angezeigt, einen kurzen Streifzug durch die dort bestehenden Gesellschaftsformen zu wagen. Dieser sehr holzschnittartig erfolgte Blick hat gezeigt, dass in den jeweiligen Rechtskreisen USA und United Kingdom nicht wesentlich bessere Rechtsformen zur Verfügung stehen. Auch dort entscheidet sich die Wahl nach den oben aufgeführten Kriterien, wobei mit verschiedenen Rechtsformen gewisse Erleichterungen verbunden sind (wie beispielsweise ein geringer Formalisierungsgrad), der aber zugleich auf der anderen Seite mitunter eine fehlende eigene Rechtspersönlichkeit sowie eine persönliche Haftung der Agierenden mit sich bringt. Wesentliche Vorteile gegenüber unseren Rechtsformen im Gemeinnützigkeitsbereich sind nicht erkennbar.

Zurückkommend auf die Frage »Brauchen wir neue Rechtsformen für Non-Profit-Organisationen?«, ist die in dieser Radikalität gestellte Frage sicherlich zu verneinen. Die derzeit zur Verfügung stehenden

Rechtsformen und die durch die europäische Entwicklung zu erwartenden Rechtsformen dürften die verschiedenen Bedürfnisse aus dem oben gezeigten Spannungsfeld hinreichend befriedigen. Dies heißt allerdings auf der anderen Seite nicht, dass das Gemeinnützigkeitsrecht in Deutschland seinen optimalen Stand erreicht hat. Bereits einleitend wurde auf die jüngst gelaufenen bzw. derzeit noch andauernden Reformüberlegungen hingewiesen, die insbesondere im Zuwendungsrecht erfolgen, aber eben auch auf steuerrechtlicher Ebene ausgeführt werden. Gerade auf den Aspekt des Steuerrechts sollte die Diskussion über die Weiterentwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts in Deutschland stärker fokussiert werden.

Bei Vorgabe dieser Generallinie darf jedoch auch nicht vergessen werden, dass im Einzelfall auch im Gesellschaftsrecht noch ein Reformbedürfnis besteht. Mit großem Bedauern ist beispielsweise auf die missglückte Entscheidung des OLG München hinzuweisen, nach der der Rechtsformzusatz »gGmbH« als unzulässig angesehen wurde.⁷⁹ War dieser Punkt noch anfangs auf der Agenda des Gesetzgebers im Rahmen des MoMiG, so konnte dieses Projekt leider nicht in den aktuellen Gesetzestext umgesetzt werden. Will man den gemeinnützigen Organisationen aus gesellschaftsrechtlicher Sicht etwas Gutes tun, so sollte sich der Gesetzgeber u.a. dieses Projektes wieder annehmen. Denkbar wäre insoweit auch die Verankerung von gAG und gGmbH in eigenen Paragraphen, jeweils im Aktien bzw. GmbH-Gesetz. Hierdurch könnte zum einen der Missstand nach geltender Rechtsprechung durch die unzulässige Firmierung als gGmbH beseitigt werden. Zum anderen, und dies dürfte weitaus wichtiger sein, würde der Gesetzgeber das Signal senden, dass diese Rechtsform von großer Bedeutung im tatsächlichen Leben der gemeinnützigen Organisationen geworden ist. Letztlich darf nämlich nicht vergessen werden, dass auch unser deutsches Recht im Wettbewerb mit anderen Systemen um die Ansiedlung von Social Entrepreneurs und Gründern für gemeinnützige Projekte steht. Nicht nur das Fundraising und die Spendenzuwendungen sind internationaler geworden, die jeweiligen Akteure der Projekte sind es auch. Allerdings ist dies keine Frage einer neuen Rechtsform, sondern vielmehr Ausdruck des Bedürfnisses einer weiteren Stärkung der Reputation unserer vielfältigen und sicherlich auch in ausreichendem Maß vorhandenen Rechtsformen.

VII. Summary

Over the past years new legal forms for non-profit organizations have been developed in addition to the concept of a foundation (*Stiftung*). Which precise form for a non-profit organization a founder chooses depends on various factors. It is influenced amongst other criteria by reputation, limitation of liability, charitable tax purposes, seed capital and the possibility to integrate other interest groups.

When analyzing the German landscape for different types of non-profit organizations from a corporate law perspective, it shows that a sufficient amount of different concepts exists. Furthermore, the future European development is to be awaited eagerly as it will bring new drive into the internationalization of non-profit-law and its legal forms. First amendments have been taken place, such as the improvement for deducting cross-border donations.

In most discussions on how to reform the law, commentators often refer to the developments in the United States or United Kingdom. A brief analysis of legal forms existing in the United States, such as the Low-Profit Limited Liability Company, or in the United Kingdom, e.g. the Charitable Trust, shows that from a corporate law perspective no superior legal forms compared with the German (or, in future, European) ones exist. Some structural requirements are less formal, but this also means that such entities have no own legal capacity. In addition, less formal structured non-profit entities in these countries often bear the risk of personal liability for its members or shareholders.

The answer to the question, do we need new legal forms for non-profit-organizations?, has to be a negative one against the background of existing legal forms and future European developments. However, it has to be noted that there is still plenty of room for improvements in the German non-profit-law, especially tax-wise. Finally, the legislator should consider taking further steps in strengthening the reputation of the existing legal forms, such as the *gemeinnützige GmbH*. A ruling by the Higher Regional Court (*Oberlandesgericht*) München in 2006 stated that the legal abbreviation »*gGmbH*» (short form for *gemeinnützige GmbH*) would be misleading in the German market. Against the background of the role

which *gemeinnützige GmbHs* play in the German non-profit sector, the legislator should react to such inaccurate court decisions. This, however, is not the call for new legal forms, rather the desire to strengthen the reputation of existing legal forms.

-
- * Nils Krause ist Partner der internationalen Sozietät DLA Piper UK LLP. Er ist Rechtsanwalt, Solicitor (England/Wales) und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht sowie für Steuerrecht. Sein Tätigkeitsschwerpunkt liegt u.a. in der Beratung gemeinnütziger Körperschaften. Der Beitrag basiert in weiten Teilen auf seinem Vortrag zum gleichlautenden Thema auf den 10. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 5.11.2010 an der Bucerius Law School, Hamburg. Esther Kindler ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Stiftungsrecht der Bucerius Law School und Doktorandin bei Frau Prof. Dr. Weitemeyer über die Europäische Privatgesellschaft als Stiftungsersatzform.
- 1 *Kronke*, Die Stiftung im Internationalen Privat- und Zivilverfahrensrecht, in: v. Campenhausen (Hrsg.), *Stiftungen in Deutschland und Europa*, 1998, 361 ff.; *Schlüter*, Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung, 2004, 8 ff.; *Rebsch*, Die Europäische Stiftung, 2007, 235; v. *Hippel*, Zur Idee einer Europäischen Stiftung, ZSt 2004, 122.
 - 2 Vgl. *Kelley*, Law and Choice of Entity on the Social Enterprise Frontier, Tulane Law Review 2009, 337 ff.
 - 3 Zu den Hindernissen der grenzüberschreitenden Stiftungstätigkeit ausführlich *Jakob/Studen*, Die European Foundation – Phantom oder Zukunft des europäischen Stiftungsrechts, ZHR 174 (2010), 61, 65 ff.; *Weitemeyer*, Die Zukunft des Stiftungsrechts in Europa, in: Festschrift Werner, 2009, 288 ff.; *dies.*, Entwicklungen im europäischen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht (unter Einbezug der European Foundation, in: Jakob (Hrsg.), *Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa*, 2010, 73 ff.
 - 4 EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 - *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, IStR 2006, 675 ff.
 - 5 EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 - *Persche*, IStR 2009, 171 ff.
 - 6 Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.
 - 7 StEUVUmsG vom 8.4.2010, BGBl. I 2010, 386; dazu *Hüttemann*, Rechtsfragen des grenzüberschreitenden Spendenabzugs – Anmerkungen zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, IStR 2010, 118 ff.
 - 8 *Weitemeyer* (Fn. 4), 302 f.
 - 9 Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drucks. 16/10189, 79.
 - 10 *Gallop*, Grenzüberschreitende Aktivitäten von Stiftungen, Stiftern und Spendern, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), *Handbuch Stiftungen*, 2. Aufl. 2003, 983, 987.
 - 11 *Hoffmann*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), *Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts*, 2007, § 10 Rz. 51 ff.; *Weitemeyer* (Fn. 4), 299.

- 12 RefE IntGesR, abrufbar unter: <http://www.bmj.bund.de>.
- 13 Vgl. Begr. RefE IntGesR (Fn. 13), 9.
- 14 Vgl. Pressemitteilung von Bundesjustizministerin Zypries vom 7.1.2008, abrufbar unter: http://www.dnoti.de/DOC/2008/BMJ_PM_2008_01_07.pdf.
- 15 Weitemeyer (Fn. 4), 299.
- 16 Siehe van Randenborgh, Rechtsformwahl, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, 29, 32 ff. für die Auswahlkriterien in Bezug auf Verein, Stiftung und GmbH.
- 17 Vgl. Schauhoff, Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeiten, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, 311, 314.
- 18 Siehe AEAO Nr. 2 zu § 55; vgl. aber abweichend BGH, v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631; Weitemeyer/Mager, Non Profit Law Yearbook 2008, Zum Stand der Diskussion um die Gepräge theorie im Gemeinnützigkeitsrecht, 69 ff.; vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rz. 95 ff..
- 19 Vgl. van Randenborgh (Fn. 17), 35.
- 20 Siehe dazu ausführlich Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010.
- 21 Diese Betrachtung basiert auf vielen Gesprächen mit Gründern von gemeinnützigen Projekten, die zunächst eine Idee für ein soziales Projekt, aber noch keine Präferenz für eine bestimmte Rechtsform haben. Im Laufe der Beratung ändert sich häufig dann die Vorstellung, wenn man mit den Gründern die einzelnen Kriterien für die Rechtsformwahl durchgeht.
- 22 Fastrich, in: Baumbach/Hueck (Hrsg.), GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 5a Rz. 3.
- 23 Fastrich, in: Baumbach/Hueck (Hrsg.), GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 5a Rz. 2.
- 24 Vgl. Rotthege, Fachanwaltsmandat: Beratung der GmbH, 3. Aufl. 2009, 27.
- 25 Siehe Oberbeck/Winheller, Die gemeinnützige Unternehmergeellschaft – Die Pflichtrücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG als Stolperstein?, DStR 2009, 516 ff.
- 26 Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 31.3.2009 - S 0174.2.1-2/2 St 31.
- 27 Siehe dazu Seibert/Decker, Die GmbH-Reform kommt!, ZIP 2008, 1208, 1209.
- 28 So etwa Lorz, Einführung, in: Lorz/Pfisterer/Gerber (Hrsg.), Beck'sches Formularbuch GmbH-Recht, 2010, 1, 15.
- 29 Vgl. zum Verbreitungsgrad Werner, Erste gemeinnützige Unternehmergeellschaften (haftungsbeschränkt), GmbHReport 2009, R 102.
- 30 Siehe zum Verhältnis wirtschaftlicher und nichtwirtschaftlicher Verein van Randenborgh, Vereinsrecht, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, 39, 41 ff.
- 31 Siehe BGBI. I 2006, 1911 ff.
- 32 Siehe dazu eingehend Hirte, Das neue Genossenschaftsrecht (Teil I), DStR 2007, 2166 ff.
- 33 Siehe zum Streit, ob die eingetragene Genossenschaft überwiegend gemeinnützige Zwecke im steuerlichen Sinne verfolgen kann Helios/Strieder, Reform des Genossenschaftsrechts – Wiederbelebung einer guten Idee, DB 2005, 2794, 2795; a.A. Beuthien, Genossenschaftsgesetz, 15. Aufl. 2011, § 1 Rz. 9.

- 34 Pöhlmann/Fandrich/Bloehs, GenG, 3. Aufl. 2007, § 23 Rz. 1.
- 35 Vgl. Pressemitteilung des Bundesministerium der Justiz vom 8.6.2009, abrufbar unter:
http://www.genossenschaftsgedanke.de/documents/080609_KleineGenossensch.pdf
- 36 Zu den supranationalen Rechtsformen ausführlich: *Fleischer*, Supranational corporate forms in the European Union: Prolegomena to a theory on supranational forms of associations, CMLR 2010, 1671 ff.; vgl. auch *Jakob/Studen* (Fn. 4), 71 f.
- 37 v. *Hippel* (Fn. 2), 122.
- 38 *Carstensen*, Entwicklungstendenzen im europäischen Stiftungsrecht, ZSt 2006, 36, 37.
- 39 Siehe www.efc.be.
- 40 Universität Heidelberg, CSI Heidelberg, MPI Heidelberg (Hrsg.), Feasibility Study on a European Foundation Statute, Final Report, 2009.
- 41 Universität Heidelberg, CSI Heidelberg, MPI Heidelberg (Hrsg.) (Fn. 41), 209.
- 42 Universität Heidelberg, CSI Heidelberg, MPI Heidelberg (Hrsg.) (Fn. 41), 207.
- 43 *Weitemeyer*, Entwicklungen im europäischen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht (unter Einbezug der European Foundation), in: *Jakob*, Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, 2010, 73, 103.
- 44 *Carstensen* (Fn. 39), 37.
- 45 *Jakob/Studen* (Fn. 4), 83 f.
- 46 *Carstensen* (Fn. 39), 37.
- 47 *Jakob/Studen* (Fn. 4), 79 f.
- 48 *Carstensen* (Fn. 39), 38.
- 49 *Jakob/Studen* (Fn. 4), 79 f.; zur Geprägetheorie *Hüttemann* (Fn. 19), § 4 Rz. 95 ff.; *Weitemeyer/Mager*, (Fn. 19), 69 ff.
- 50 *Weitemeyer* (Fn. 44), 104.
- 51 *Carstensen* (Fn. 39), 38.
- 52 *Hopt/von Walz/von Hippel/Then*, The European Foundation – A New Legal Approach, 2006, 42; *Jakob/Studen* (Fn. 4), 76 f.
- 53 EuGH v. 14.9.2006 - C-386/04 - *Stauffer*, EUZW 2006, 625 ff.
- 54 *Jakob/Studen* (Fn. 4), 105.
- 55 Siehe http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/epc/proposal_de.pdf.
- 56 *Peters/Wüllrich*, Grenzenlose gesellschaftsrechtliche Flexibilität – die Societas Privata Europaea (SPE), NZG 2008, 807; *dies.*, Gesellschaftsrechtliche Einigung Europas durch die Societas Privata Europaea (SPE), DB 2008, 2179.
- 57 Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 10.3.2009 zu dem Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Privatgesellschaft (KOM(2008)0396 – C6-0283/2008 – 2008/0130(CNS)); abrufbar unter
<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6+TA-20090094+0+DOC+XML+V0//DE>.
- 58 Mit einer Mehrheit von 578 Stimmen (gegen 71 Nein-Stimmen und 25 Enthaltungen) hat sich das Europäische Parlament für die Einführung der Societas Privata Europaea ausgesprochen.
- 59 Rat der Europäischen Union, 16115/09 ADD1, DRS71, SOC 711, abrufbar unter:

http://www.europeanprivatecompany.eu/legal_texts/download/Rat-November09-de.pdf.

- 60 *Krejci*, *Societas Privata Europaea*, 2008, Rz. 142 f.
- 61 Nach Art. 19 Abs. 1 des aktuellsten Verordnungsentwurfs beträgt das Stammkapital der SPE mindestens EUR 1. Die Mitgliedstaaten können für in ihrem Hoheitsgebiet eingetragene SPEs in den jeweiligen Ausführungsgesetzen ein höheres Mindeststammkapital vorschreiben, allerdings begrenzt auf maximal EUR 8.000.
- 62 Vgl. Art. 36 ff. SPE-VOE-S.
- 63 Siehe <http://www.eu2011.hu/de/wettbewerbsfaehigkeit-comp>.
- 64 Vgl. etwa *Malani*, *The Case for For-Profit Charities*, *Virginia Law Review* 2007, 2017 ff.; *Gottesman*, *From Cobblestones to Pavement: The Legal Road forward for the Creation of Hybrid Social Organizations*, *Yale Law and Policy Review* 2007, 345 ff.
- 65 *Schwister*, *L3Cs: The next big wave in socially responsible investing or just simply too good to be true?*, *Journal of Business, Entrepreneurship and the Law* 2009, 1, 3.
- 66 *Reiser*, *Governing and Financing Blended Enterprise*, *Chicago-Kent Law Review* 2010, 619, 620.
- 67 *Bishop*, *The Low-Profit LLC (L3C): Program Related Investment by Proxy or Perversion?*, *Arkansas Law Review* 2010, 243 (248); *Keatinge*, *LLCs and Nonprofit Organizations – For-Profits, Nonprofits, and Hybrids*, *Suffolk University Law Review* 2009, 553, 581 f.
- 68 Siehe ausführlich zu den Program Related Investments *Dent*, *PRI, MRI, SRI, L3C – A Short Review for Private Foundation Counsel*, *Ohio Probate Law Journal* 2009, 137 ff.
- 69 *Lang*, *The L3C: The New Way to Organize Socially Responsible and Mission Driven Organizations*, *ALI-ABA Course of Study*, November 2007.
- 70 *Callison*, *L3Cs: Useless Gadgets?*, *Business Law Today*, 2009, 55, 56.
- 71 Vgl. *Callison* (Fn. 71), 56.
- 72 Siehe eingehend *Malik*, *Defining »Charity« and »Charitable Purposes« in the United Kingdom*, *International Journal of Not-for-Profit Law* 2008, 36 ff.; *Talbot*, *The Charities Act 2006: update on commencement and implementation*, *Private Client Business* 2008, 318 ff.
- 73 Siehe ausführlich zur Konzeption *Burchfield*, *Private action, public benefit – an update*, *Private Client Business* 2003, 258, 259 ff.
- 74 *Doeringer*, *Fostering Social Enterprise: A Historical and International Analysis*, *Duke Journal of Comparative and International Law* 2010, 291, 313.
- 75 *Reiser* (Fn. 67), 634 f.
- 76 Siehe dazu *Priestley*, *Charitable incorporated organisations*, *Private Client Business* 2009, 149 ff.; *Cross*, *New legal forms for charities in the United Kingdom*, *Journal of Business Law* 2008, 662 ff.
- 77 *Cramer*, *Parliamentary report*, *Ecclesiastical Law Journal* 2010, 229, 229 f.
- 78 Eingehend dazu *Warburton*, *Charity members: duties and responsibilities*, *Conveyancer and Property Lawyer* 2006, 330, 332 ff.

- 79 OLG München v. 13.12.2006 – 31 Wx 84/06, NJW 2007, 1601. Kritisch dazu *Krause*, »gGmbH« als unzulässiger Rechtsformzusatz, NJW 2007, 2156, 2157 ff.

Die Erfahrungen in Österreich mit dem neuen Spendenrecht*

MARKUS ACHATZ

- I. Grundlagen
- II. Zu den einzelnen Tatbeständen
 - 1. Zuwendungen zur Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben gem. § 4a Z 1 öEStG 1988
 - 2. Zuwendungen an bestimmte, im Gesetz genannte Institutionen im Bereich Kultur und Behindertensport i.S.d. § 4a Z 2 öEStG 1988
 - 3. Zuwendungen für mildtätige und andere begünstigte Zwecke i.S.d. § 4a Z 3 öEStG 1988
 - 4. Betragliche Limitierung der Abzugsfähigkeit
- III. Praktische Erfahrungen in Österreich zum neuen Spendenabzug nach § 4a Z 3 öEStG 1988
 - 1. Allgemeine Fragen zur Anwendbarkeit des Tatbestandes
 - 2. Internationalisierung
 - 3. Rechtsfragen im Zusammenhang mit der praktischen Abwicklung von Spenden
- IV. Abschließende Bemerkungen und Ausblick
- V. Summary

I. Grundlagen

Grundsätzlich sind Spenden als freiwillige Zuwendungen einkommenssteuerrechtlich nicht abzugsfähig.¹ Kraft expliziter Sonderregelungen waren bis 2008 nur Spenden zur Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben und für Zuwendungen an bestimmte Institutionen im Bereich Kultur und Behindertensport abzugsfähig.² Seit 2009³ sind auch Spenden für mildtätige Zwecke, Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern und Hilfestellung in Katastrophenfällen abzugsfähig.⁴ Begünstigte Spendenempfänger sind jene Einrichtungen, die entweder im Gesetz selbst definiert sind⁵ oder in einer der beiden offiziellen Listen für begünstigte Spendenempfänger des BMF angeführt

sind. Eine Liste besteht für wissenschaftliche Institutionen⁶, die Zweite für jene Körperschaften, welche sich auf dem Gebiet der Mildtätigkeit, der Entwicklungshilfe und der Katastrophenhilfe betätigen⁷.

Werden begünstigte Spenden aus dem Betriebsvermögen geleistet, sind diese als Betriebsausgaben, ansonsten als Sonderausgaben, abzugsfähig. Spenden aus dem Privatvermögen für mildtätige Zwecke, Bekämpfung von Armut und Not sowie Katastrophenschutz sind ausschließlich als Geldspenden abzugsfähig, ansonsten sind auch Sachspenden abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit ist betraglich limitiert auf 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte des vorangegangenen Kalenderjahres.⁸

Für die begünstigte Absetzbarkeit der Zuwendungen hat sich der Spender vom Spendenempfänger eine Bestätigung ausstellen zu lassen über die Höhe der Geldzuwendung oder die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung (Sammelbezeichnungen sind nicht ausreichend), den Zeitpunkt der Zuwendung und den Verwendungszweck der Spende sowie den Namen und die Anschrift des Spenders.⁹ Der Abzug setzt die Vorlage einer Empfangsbestätigung des Spendenempfängers voraus.¹⁰

II. Zu den einzelnen Tatbeständen

1. Zuwendungen zur Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben gem. § 4a Z 1 öEStG 1988

§ 4a Z 1 öEStG 1988 begünstigt Spenden zur Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben, wenn sie an bestimmte begünstigte Empfänger (Institutionen) geleistet werden. Die Abzugsfähigkeit ist betraglich limitiert auf 10 % der Vorjahreseinkünfte bzw. des Vorjahresgewinns.¹¹

Nach § 4a Z 1 öEStG 1988 begünstigte Tätigkeiten sind die Durchführung von Forschungsaufgaben, der Erwachsenenbildung dienende Lehraufgaben und damit verbundene wissenschaftliche Publikationen und Dokumentationen. Die begünstigten Tätigkeiten müssen vom Spendenempfänger unmittelbar selbst durchgeführt werden, die bloße

Finanzierung von Forschungsprojekten reicht nicht aus.¹² Die Durchführung von Forschungs- bzw. Lehraufgaben muss dabei die vorrangige Aufgabe des Spendenempfängers sein, was nicht ausschließlich nach den verursachten Aufwendungen, sondern unter Bedachtnahme auf die Gesamttätigkeit der Einrichtung zu beurteilen ist.¹³

In den begünstigten Empfängerkreis nach § 4a Z 1 öEStG 1988 fallen Universitäten, gesetzlich eingerichtete Institutionen mit Aufgaben der Forschungsförderung, die Österreichische Akademie der Wissenschaft sowie unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften und andere juristische Personen, die im Wesentlichen mit Aufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind und an denen eine Gebietskörperschaft mehrheitlich beteiligt ist. Bei juristischen Personen, an denen keine Gebietskörperschaft mehrheitlich beteiligt ist, ist darüber hinaus erforderlich, dass sie ausschließlich wissenschaftliche Zwecke i.S.d. § 39 BAO verfolgen.

Der Empfänger muss zudem in der Liste der begünstigten Spendenempfänger genannt sein. Die Aufnahme in die Liste erfolgt auf Antrag des Spendenempfängers. Das für das gesamte Bundesgebiet zuständige Finanzamt Wien 1/23 hat durch Bescheid über das Vorliegen der Voraussetzungen zur Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger abzusprechen. Mit Ausfertigung eines positiven Bescheides erfolgt die Aufnahme in die Liste, welche jährlich auf der Homepage des BMF¹⁴ veröffentlicht wird. Für jede spendenbegünstigte Organisation ist in der Liste ein Zeitraum angegeben, welcher den aufrechten Bestand der Spendenbegünstigungsfähigkeit angibt.¹⁵ Die Spende ist nur abzugsfähig, wenn sie innerhalb des angegebenen Zeitraumes erfolgt. Die Liste für Forschungsinstitutionen enthält zurzeit ca. 480 Einrichtungen.

Die Begünstigung kommt nur dann zum Tragen, wenn sie an eine in § 4a Z 1 öEStG genannte österreichische Forschungseinrichtung erfolgt oder an eine Einrichtung oder juristische Person, die Forschungs- und Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft und Wirtschaft wahrnimmt. Nach dem Konzept des § 34 BAO kann es sich dabei auch um eine in Österreich nicht ansässige juristische Person handeln, sie muss aber für die österreichische Wissenschaft und Wirtschaft tätig sein. Die

Vorschrift erscheint aus dieser Perspektive unionsrechtlich bedenklich¹⁶: Nach der Rspr. des EuGH ist von einer Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit auszugehen, sofern die betreffende Regelung dazu geeignet erscheint, den Investor von einer Zuwendung an eine ausländische Körperschaft abzuhalten¹⁷. Eine solche Situation liegt jedoch vor, da für Zuwendungen an ausländische Körperschaften i.d.R. die Abzugsfähigkeit zu verneinen ist, weil sie typischerweise Auslandszwecke fördern. Der Umstand, dass der Steuerverzicht nur für die Förderung inländischer Zwecke eintreten soll, vermag m.E. die Beschränkung weder zu vermeiden noch zu rechtfertigen: Es ist nämlich in diesen Fällen nicht zu prüfen, ob sich die inländische und die ausländische Körperschaft in einer vergleichbaren Situation befinden, sondern ob aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates des Zuwendenden die Investitionen in einem anderen Mitgliedstaat weniger günstig behandelt wird als im Ansässigkeitsstaat. Mittlerweile hat auch die Europäische Kommission gegen Österreich eine Klage wegen diskriminierender Besteuerung im Bereich Wissenschaft und Forschung eingebracht.¹⁸ Das Abzugsrecht für Spenden im Bereich des § 4a Z 1 lit a und c öEStG 1988 verstößt nach Ansicht der Kommission gegen das Prinzip des freien Kapitalverkehrs, indem es die Abzugsfähigkeit auf im Inland ansässige Forschungs- und Ausbildungseinrichtungen beschränkt. Der Rechtfertigung der Republik Österreich, dass es sich um eine zulässige Einschränkung auf Sachebene handle, die den Staat von seiner Finanzierungsverpflichtung entlaste, hält die Kommission entgegen, dass die Vorschrift rein nach geographischen Kriterien und unabhängig vom Zweck der geförderten Einrichtungen unterscheidet. Zudem sei eine, wie von der Republik Österreich behauptete Wechselwirkung zwischen direkter staatlicher Finanzierung und steuerlich geförderten Zuwendungen Privater nicht belegt und auch wenn diese Wechselwirkung bestünde, rechtfertige sie keine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit.¹⁹ Der EuGH hat mit Urteil vom 16.6.2011 die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Republik Österreich bestätigt²⁰.

2. Zuwendungen an bestimmte, im Gesetz genannte Institutionen im Bereich Kultur und Behindertensport i.S.d. § 4a Z 2 öEStG 1988

§ 4a Z 2 öEStG definiert als begünstigte Spendenempfänger: die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung, weiters Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie Museen von anderen Rechtsträgern, soweit diese einen den Museen von Körperschaften öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind. Diese anderen Rechtsträger, die Museen betreiben, haben die Erfüllung der genannten Voraussetzungen mit einer Bescheinigung des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Kultur nachzuweisen. Trägt eine Gebietskörperschaft lediglich die Abgänge eines ein Museum führenden Vereins in Form von Subventionen, bedeutet das noch nicht, dass diese Gebietskörperschaft hier mehrheitlich beteiligt wäre.²¹ In § 4a Z 2 öEStG 1988 genannt als begünstigte Spendenempfänger sind weiters das Bundesdenkmalamt und gemeinnützige Dachverbände, die der Förderung des Behindertensportes dienen. Weitere Voraussetzungen betreffend die Verwendung der Spende enthält diese Vorschrift nicht. Die Abzugsfähigkeit ist mit 10 % der Vorjahreseinkünfte bzw. des Vorjahresgewinns limitiert.²²

Als man 2009 in Österreich daran ging, ein neues Spendenrecht zu konzipieren, war zunächst geplant, auch diese Gruppe einer Revision zu unterziehen. Sie wurde jedoch letztlich unverändert beibehalten, womit auch der problematische österreichische Weg weiter aufrecht bleibt. Die unionsrechtlichen Bedenken, die gegenüber § 4a Z 1 öEStG bestehen²³, gelten für diese Tatbestände sinngemäß.

3. Zuwendungen für mildtätige und andere begünstigte Zwecke i.S.d. § 4a Z 3 öEStG 1988

Die betreffenden Tatbestände wurden mit Steuerreformgesetz 2009²⁴ ab 2009 neu eingeführt. Begünstigte Zwecke i.S.d. § 4a Z 3 öEStG 1988 sind mildtätige Zwecke i.S.d. BAO, wenn sie im Wesentlichen in der EU bzw. im EWR verfolgt werden, die Bekämpfung von Armut und Not in

Entwicklungsländern und die Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen. Zwei Varianten der Begünstigung sind zu unterscheiden: Begünstigte Spendenempfänger sind einerseits jene Organisationen, die den begünstigten Zwecken unmittelbar selbst dienen. Andererseits sind auch solche Organisationen umfasst, die den ausschließlichen Zweck haben, für begünstigte Zwecke Spenden zu sammeln. Begünstigt sind dabei nicht nur Zuwendungen an inländische Körperschaften, sondern auch an vergleichbare ausländische EU- bzw. EWR-Körperschaften.

Mildtätige Zwecke sind solche, die auf die Unterstützung materiell oder persönlich hilfsbedürftiger Personen gerichtet sind, wobei für die Beurteilung die Tätigkeit selbst und nicht deren Finanzierung ausschlaggebend ist.²⁵ Die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern zeichnet sich durch die Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung aus, welche zu einem Prozess des nachhaltigen sozialen Wandels führen soll. Als Entwicklungsländer sind jene Staaten anzusehen, die in der Liste der ODA-Empfängerstaaten (official development assistance) des Entwicklungshilfesausschusses der OECD als solche genannt sind. Begünstigt sind dabei nur Projekte in einer Größenordnung, die einen nachhaltigen Wandel ermöglichen und sich als allgemeine Fördermaßnahme darstellen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist dies gegeben, wenn der Umfang der Einzelprojekte, an denen die Organisation mitwirkt, EUR 30.000,00 erreicht, wobei sich die Projekte auch über einen Zeitraum von mehreren Jahren erstrecken können.²⁶ Als Katastrophenfälle kommen Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden in Betracht, sowie Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz, Steinschlag, technische Katastrophen, kriegsereignisse, Terroranschläge oder sonstige humanitäre Katastrophen wie Seuchen und Hungersnöte.²⁷

Die Abzugsfähigkeit der Spende setzt voraus, dass der Spendenempfänger in die Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist. Dabei handelt es sich um eine eigene Liste, neben jener der Forschungseinrichtungen.²⁸ Das Verfahren zur Eintragung entspricht jenem für die Eintragung von Forschungseinrichtungen. Die Eintragung in die Liste erfolgt allerdings nur, wenn im Vorfeld das Vorliegen der Voraussetzungen von einem Wirtschaftsprüfer jährlich bestätigt wird. Bei

erstmaliger Aufnahme in die Liste ist eine Bestätigung des Wirtschaftsprüfers für die drei vorausgegangenen Wirtschaftsjahre vorzulegen.

Im Detail unterscheiden sich die beiden Spielarten des § 4a Z 3 öEStG 1988 in ihren persönlichen und sachlichen **Anwendungsvoraussetzungen**:

Spendenempfänger, die die **begünstigten Zwecke unmittelbar** erfüllen, müssen ausschließlich Zwecken der §§ 34 ff BAO dienen und damit die allgemeinen Anforderungen an eine abgabenrechtlich begünstigte Körperschaft erfüllen. Die Körperschaft (oder Vorgängerorganisation) muss überdies den begünstigten Zwecken des § 4a Z 3 öEStG seit mindestens drei Jahren unmittelbar dienen. Zudem darf die Organisation, abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten, nur entbehrliche oder unentbehrliche Hilfsbetriebe und reine Vermögensverwaltungen unterhalten. Begünstigungsschädliche Betriebe schließen nach dem Gesetz die Begünstigung dann nicht aus, wenn eine gesetzliche Ausnahmegewilligung vorliegt.²⁹ Ferner dürfen die Verwaltungskosten 10 % der Spendeneinnahmen nicht übersteigen.

Demgegenüber unterscheiden sich die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für **Spendensammelvereine** insofern, als diese mangels unmittelbarer Zweckverfolgung nach der österreichischen Rechtslage nicht gemeinnützig oder mildtätig i.S.d. §§ 34 ff BAO sind. § 4a Z 4 öEStG regelt daher die spezifischen Voraussetzungen für Spendensammelvereine. Demnach müssen die Spendensammlung als ausschließlicher Zweck und mangelndes Gewinnstreben in der Rechtsgrundlage der Körperschaft explizit verankert sein; ferner muss die tatsächliche Geschäftsführung der Rechtsgrundlage entsprechen. Zudem muss in der Rechtsgrundlage auch eine spezifische, dem § 4a Z 3 öEStG 1988 entsprechende, Vermögensbindung verankert sein, die – auch für den Fall der Auflösung oder des Wegfalls des begünstigten Zwecks – sicherstellt, dass die angesammelten Spendenmittel ausschließlich für begünstigte Zwecke des § 4a Z 3 öEStG verwendet werden. Darüber hinaus hat die Körperschaft seit mindestens drei Jahren der Sammlung für begünstigte Zwecke zu dienen. Die Mittelverwendung muss entweder durch Weitergabe an Körperschaften erfolgen, die den begünstigten Zwecken ihrerseits unmittelbar dienen, oder in der Durchführung von Aktionen bestehen, die

ausschließlich begünstigten Zwecken i.S.d. Z 3 dienen, wobei dazu auch andere Rechtsträger herangezogen werden können, wenn die Verwendung für begünstigte Zwecke gemäß Z 3 von der spendenansammelnden Körperschaft sichergestellt wird. Die Verwaltungskosten dürfen auch hier 10 % der Spendeneinnahmen nicht übersteigen.

4. Betragliche Limitierung der Abzugsfähigkeit

Die Abzugsfähigkeit der Spenden ist betraglich limitiert: Spenden aus dem Privatvermögen, die unter § 4a Z 1 und § 4a Z 2 öEStG fallen, dürfen insgesamt zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.³⁰ Für Spenden aus dem Betriebsvermögen ist auf 10 % des Vorjahresgewinnes abzustellen. Spenden, die im Jahr der Eröffnung eines Betriebs oder nach einem Verlustjahr geleistet werden, sind daher nicht abzugsfähig.

Für Spenden nach § 4a Z 3 öEStG besteht eine gesonderte Limitierung, die nach denselben Regeln konzipiert ist. Die Limitierung für Spenden nach § 4a Z 1 und Z 2 einerseits und für § 4a Z 3 andererseits sind kumulativ anwendbar.

III. Praktische Erfahrungen in Österreich zum neuen Spendenabzug nach § 4a Z 3 öEStG 1988

Die Liste der begünstigten Spendenempfänger gem. § 4 Z 3 öEStG wurde am 31.7.2009 erstmals veröffentlicht. Zu diesem Zeitpunkt fanden sich 271 Organisationen auf der Liste, welche rückwirkend mit 1.1.2009 als begünstigte Empfänger anzusehen waren. Ende 2009 enthielt die Liste bereits 387 Organisationen, darunter eine Vielzahl von Zweigvereinen großer Institutionen. Monatlich kommen etwa 20 Neuzugänge hinzu. Derzeit umfasst die Liste etwa 540 Organisationen. Auf der Liste finden sich einerseits große Organisationen wie z.B. Caritas, Rotes Kreuz, aber auch eine Vielzahl kleiner, unbekannter Organisationen.

1. Allgemeine Fragen zur Anwendbarkeit des Tatbestandes

In der ersten Phase nach Einführung der neuen Spendenabzugsfähigkeit gab es eine Vielzahl von Abweisungen von Anträgen auf Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger. Es wurden ca. 600 Anträge abgewiesen. Hauptgrund für die Abweisungen waren Statutenmängel. So auch in einem vom UFS entschiedenen Fall eines Vereins³¹, der sich im Bereich der Fürsorge betätigte, somit hinsichtlich seiner tatsächlichen Tätigkeit jedenfalls mildtätigen Zwecken diente. Die Statuten des beschwerdeführenden Vereins entsprachen jedoch nicht den Voraussetzungen hinsichtlich des angeführten Vereinszwecks und enthielten keine Auflösungsbestimmung. Dem Verein wurde daher die Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger versagt.

Die neue Regelung enthält hierbei auch für jene Körperschaften, die bereits in der Vergangenheit abgabenrechtliche Begünstigungen i.S.d. § § 34 ff BAO in Anspruch nahmen, neue Aspekte, die zunächst vielfach übersehen worden sind: So reicht es für den Spendenabzug nicht aus, wenn die Körperschaft gemeinnützige Zwecke i.S.d. BAO erfüllt. § 4a Z 3 öEStG begünstigt nämlich nur die Wahrnehmung mildtätiger Zwecke, womit die bislang in der Praxis kaum relevante Unterscheidung zwischen gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken Bedeutung gewinnt. Übersehen wird ferner vielfach, dass die Vermögensbindungsklausel für den Fall der Auflösung oder des Wegfalls für den begünstigten Zweck nicht bloß eine Verwendung für begünstigte Zwecke i.S.d. § § 34 ff BAO, sondern für begünstigte Zwecke i.S.d. § 4a Z 3 öEStG vorsehen muss.

Ein interessanter Aspekt der österreichischen Rechtslage ist die Auslagerung der Überprüfung der Voraussetzungen für eine Spendenbegünstigung auf die Wirtschaftsprüfung. Der Wirtschaftsprüfer hat jährlich das Vorliegen der Voraussetzungen im Rahmen einer den Anforderungen des Unternehmensgesetzbuches (UGB) entsprechenden Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses zu bestätigen. Diese Bestätigung ist dem FA Wien 1/23 jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag vorzulegen.

Die Wirtschaftsprüfung erweist sich in der Praxis insofern als problematisch, als vor allem kleine Organisationen mit einem

Spendenvolumen unter EUR 100.000,00 oft den hohen Aufwand für die Wirtschaftsprüfung scheuen. Dennoch waren auf der Liste sehr viele kleine, unbekannte Organisationen angeführt, die diesen Aufwand offenbar in Kauf genommen haben, um Spendenmittel unter Hinweis auf die Steuerbegünstigung akquirieren zu können. Dort wo sich die Erwartungen nicht erfüllt haben, wird wohl in Hinkunft eine Beantragung auf Aufnahme bzw. Verbleib auf der Liste unterbleiben.

Die Wirtschaftsprüfung steht vielfach vor der Schwierigkeit, dass die vorliegende Materie ein hohes Maß an speziellem Know-how erfordert. In diesem Zusammenhang bietet es sich etwa an, die Statuten schon im Vorfeld dem FA Wien 1/23 zur Prüfung vorzulegen. Die Bestätigung der Statuten durch das FA hat zwar keine bindende Bescheidwirkung, ist aber von hoher faktischer Relevanz. Zugleich werden damit allfällige Korrekturen nach Einbringung der Bestätigung durch den Wirtschaftsprüfer vermieden. Insgesamt betrachtet hat der Wirtschaftsprüfer eine Vielzahl von Fragen zu untersuchen und zu bestätigen, die nicht unbedingt zum Tagesgeschäft eines jeden Prüfers rechnen. Insofern ist hier eine verstärkte Überprüfung durch die Finanzverwaltung (auch ex post) zu erwarten. Unzutreffende Bestätigungen werfen die Frage der Haftung der Wirtschaftsprüfung gegenüber dem Staat einerseits und gegenüber dem begünstigten Rechtsträger andererseits, auf. Die in diesem Zusammenhang auftretende Frage ist bislang nur in Ansätzen geklärt.

Als unproblematisch erweist sich bislang in der Praxis die Regelung, dass die Verwaltungskosten nach § 4a Z 4 öEStG 1988 10 % der Spendeneinnahmen nicht übersteigen dürfen. Diese 10 %-Grenze sah ursprünglich nach einer echten Hürde aus. Die Finanzverwaltung legt den Begriff Verwaltungskosten jedoch hier sehr eng aus und versteht darunter nur jene Kosten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Spendengelder anfallen (z.B. Bankspesen, Kosten der Büros des mit der Verwaltung befassten Personals) sowie damit in Zusammenhang stehende Personalkosten. Die direkten Projektkosten (wie Personalaufwand, Transportkosten, Projektcontrolling) und Fundraisingkosten fallen jedoch nicht unter diesen Begriff³². Insofern ist diese 10 %-Grenze aus heutiger Sicht für die Organisationen eher unproblematisch.

Als zu eng erweist sich dagegen die Regelung, wonach der begünstigte Spendenempfänger grundsätzlich neben entbehrlichen oder unentbehrlichen Hilfsbetrieben und der Vermögensverwaltung begünstigungsschädliche Betriebe nur im Fall der gesetzlichen Ausnahmegenehmigung (bei Umsätzen bis zu EUR 40.000,00) führen darf. Insbesondere Körperschaften mit Benefizveranstaltungen, deren Einnahmen diese Grenze überschreiten, kämen danach nicht als begünstigte Spendenempfänger in Betracht. Zwecks Erlangung dieses Status wären derartige Veranstaltungen auf ausgegliederte Rechtsträger zu übertragen. Nach der Praxis des FA Wien 1/23 stehen derartige Veranstaltungen der Aufnahme in die Spendenliste nicht entgegen, wenn die erzielten Einnahmen unter 5 % der Gesamteinnahmen liegen.

2. Internationalisierung

§ 4a Z 3 öEStG entspricht – anders als § 4a Z 1 und 2³³ – den unionsrechtlichen Vorgaben: Inländische Körperschaften, die mildtätigen Zwecken dienen, sind begünstigt, wenn sie diese Zwecke im Wesentlichen in der EU oder im EWR verfolgen. Vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der EU oder eines Staates des EWR kommen ebenfalls als begünstigte Spendenempfänger in Betracht. Die Aufnahme in die Liste erfordert danach die Erfüllung der in § 4a Z 3 und 4 öEStG vorgesehenen Voraussetzungen, wobei deren diskriminierungsfreie Anwendung zu beachten ist. So wird etwa einer »im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches entsprechenden Prüfung« auch dann Rechnung getragen, wenn die Bestätigung durch einen ausländischen Wirtschaftsprüfer nach vergleichbaren Grundsätzen erfolgt. Materielle sachliche Anwendungsvoraussetzungen sind im Übrigen auch von ausländischen Körperschaften zu beachten. In der Praxis stößt hierbei vielfach die spezifische Auflösungsbestimmung³⁴ auf Verständnisschwierigkeiten.

Noch nicht näher analysiert sind die mit der Neuregelung verbundenen Ermittlungs- und Nachweisprobleme: Ob beispielsweise eine antragstellende rumänische Körperschaft tatsächlich mildtätige Zwecke in der EU verfolgt, wird nur unter Inanspruchnahme der Rechtsinstitute der

AmtshilfeRL zu prüfen sein.³⁵ Noch größere Schwierigkeiten dürften jene Fälle bereiten, in denen der begünstigte Zweck in der Bekämpfung von Armut und Not in den Entwicklungsländern besteht. Der Nachweis einer begünstigten Verwendung von Spendengeldern in einem Entwicklungsland stößt naturgegeben auf Grenzen, wenn die Verausgabung der Mittel im Entwicklungsland selbst erfolgt. Die Begrenzung der Spendenabzugsbegünstigung durch die Finanzverwaltung auf Projekte mit einem Volumen von mindestens EUR 30.000,00 dürfte von dieser Sorge getragen sein; im Gesetz findet sie freilich keine Deckung.

3. Rechtsfragen im Zusammenhang mit der praktischen Abwicklung von Spenden

Innerhalb kurzer Zeit hat sich betreffend die praktische Abwicklung von Spenden eine Vielzahl von Rechtsanwendungsfragen ergeben, denen sich das BMF in zwei jüngst ergangenen Informationsschreiben, die gemeinsam mit Vertretern von Nonprofitorganisationen entwickelt wurden, widmet.³⁶

So wurde etwa für Sachspenden klargestellt, dass vom Spendenempfänger ausschließlich der Erhalt der Spende zu bestätigen ist; eine Bewertung der Sachspende hat nicht durch den Spendenempfänger, sondern durch den spendenden Unternehmer zu erfolgen.³⁷

Probleme bereiten auch gemeinsame Sammelkonten von spendensammelnden Organisationen: Grundsätzlich gilt, dass bei einem gemeinsamen Konto mehrerer Spendenempfänger die Zuordnung und folglich eine Abzugsfähigkeit von Spenden nicht möglich ist. Ein Sammelkonto ist nach Ansicht des BMF³⁸ allerdings in zwei Ausnahmefällen nicht schädlich: Zum einen im Zusammenhang mit Spontanaktionen, d.h. wenn mehrere Hilfsorganisationen ihre Hilfsmaßnahmen in Katastrophenfällen oder anlässlich anderer akut auftretender Ereignisse koordinieren und alle beteiligten Organisationen begünstigte Spendenempfänger sind. Zum anderen, wenn die Spende einer der beteiligten Organisationen durch Angabe eines entsprechenden Verwendungszwecks direkt zugeordnet werden kann.

Nicht begünstigte Organisationen können als Treuhänder Spenden für einen begünstigten Spendenempfänger vereinnahmen. Diese Spenden sind abzugsfähig, wenn ersichtlich ist, dass der nicht begünstigte Treuhänder die Spenden für die begünstigte Organisation sammelt. Zudem muss sichergestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zu 100 % an die begünstigte Organisation weitergeleitet werden.³⁹

Zur Versteigerung von Gegenständen im Zuge von Charity-Veranstaltungen, wobei eine Person einen Gegenstand zur Verfügung stellt und eine andere Person diesen erwirbt und dabei i.d.R. einen höheren Betrag als den gemeinen Wert bezahlt, vertritt das BMF⁴⁰ die Ansicht, dass die erste Person die Sachspende i.H.d. gemeinen Wertes als Betriebsausgabe abziehen kann und die andere Person (der Erwerber) den Betrag, der den gemeinen Wert übersteigt, als Sonderausgabe abziehen kann.

IV. Abschließende Bemerkungen und Ausblick

Festgehalten werden kann, dass das neue Spendenabzugsrecht von der Praxis gut aufgenommen und angenommen wurde, wobei allerdings in verschiedenen Fragen der Härtetest noch aussteht. Das neue Spendenrecht beinhaltet in der Rechtsentwicklung einen Fortschritt, der große Wurf ist jedoch nicht gelungen. Die Eingrenzung auf mildtätige Zwecke ist international unüblich. Zudem erfolgte keine Anpassung der unionsrechtlich bedenklichen Spendenabsetzbarkeit für Wissenschaft und Kunst.

Die Rechtsentwicklung ist allerdings im Fluss. Im Zentrum steht hierbei zunächst die administrative Durchführung des Spendenabzugs: Schon für 2011 war ursprünglich vorgesehen, dass der Abzug beim Spender im Wege der Übermittlung der Daten an die Abgabenbehörde durch den Spendenempfänger erfolgen soll. Hierzu hat der Steuerpflichtige der begünstigten Körperschaft seine Versicherungsnummer bekannt zu geben und die Körperschaft diese samt der Höhe der im Kalenderjahr geleisteten Zuwendungen der Abgabenbehörde bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres elektronisch zu übermitteln. Diese Verpflichtung wurde

durch das Budgetbegleitgesetz (BBG) 2011-2014 um ein Jahr verschoben, so dass die Übermittlung erstmalig für Spenden des Jahres 2012 im Jahr 2013 erfolgen soll.⁴¹ Dies soll auch zur Folge haben, dass eine Berichtigung im Wege einer Berufung durch den Spender nicht möglich sein soll, wenn die Spende etwa nach seiner Auffassung nicht in voller Höhe gemeldet wurde. Der Steuerpflichtige muss sich an die Spendenorganisation wenden, damit diese eine Berichtigung veranlassen kann.⁴²

Sieht man von den verfahrensbezogenen Fragen ab, ist vom BMF beabsichtigt, im Rahmen einer Evaluierung der bestehenden Begünstigung deren Ausweitung auf andere begünstigte Zwecke zu prüfen. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 wurde die Spendenabzugsfähigkeit bereits auf Organisationen für Umwelt, Natur- und Artenschutz sowie Tierheime und Freiwillige Feuerwehren und Landesfeuerwehrverbände erweitert. Die Neuregelung soll erstmals auf ab 1.1.2012 geleistete Spenden Anwendung finden.

V. Summary

It can be concluded that the new law on tax deduction of donations has been well received and adopted by practitioners, although in a number of respects the true test is yet to come. While the new donation law represents a step in the development of law, the decisive breakthrough has not yet been achieved. The limitation to charitable purposes is unusual internationally. In addition, no provision was made for the conformity of EU Law (unionsrechtlich) objections to the deductibility of donations to science and the arts.

The development of law is, however, in a state of flux. Already for 2011 it was originally expected that the deduction should be effected with the donor by means of transfer of data to the relevant authorities by the donation recipient. For this the party subject to tax (taxpayer) had to disclose its insurance number to the beneficiary body, while the beneficiary body had to electronically notify the authorities of the total level of donations for the calendar year by the end of February in the

succeeding year. This obligation was extended by one year in BGB 2011-2014, so that the notification for 2012 donations was to be effected first in 2013⁴³. This was also to be the result that a notification through an appeal by the donor should not be possible, where the donation, for example, in his view was not reported to its full extent. The taxpayer must contact the donation organisation so that this can initiate a notification process⁴⁴.

Apart from the constitutional questions, the BMF intends in the context of an evaluation of the existing privileges, to assess their extension to the other privileged objects. Coming into force 2012 the tax deduction will be extended and applied to environmental and animal protection organisations, public and auxiliary fire brigades.

* Für die Mitarbeit am Manuskript danke ich Frau Mag. *Daniela Sperz*, LL.M. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag anlässlich der 10. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 6.11.2010 an der Bucerius Law School, Hamburg.

1 Vgl. § 20 Abs. 1 Z 4 öEStG.

2 Siehe II.1. und II.2.

3 Steuerreformgesetz 2009, BGBl I 2009/26.

4 Vgl. II.3.

5 Vgl. § 4a Z 2 öEStG 1988.

6 Vgl. § 4a Z 1 öEStG 1988.

7 Vgl. § 4a Z 3 öEStG 1988.

8 Für Spenden aus dem Betriebsvermögen auf 10 % des Vorjahresgewinns, vgl. dazu unter II.4.

9 EStR 2000, Rz. 1341.

10 EStR 2000, Rz. 1342.

11 Vgl. dazu im Detail Pkt. II.4.

12 EStR 2000, Rz. 1335.

13 EStR 2000, Rz. 1333.

14 Abrufbar unter: <https://www.bmf.gv.at>.

15 EStR 2000, Rz. 1338d.

16 Vgl. dazu bereits meinen Beitrag in: Studiengesellschaft Wirtschaft und Recht, Das Recht der Non-Profit-Organisationen, Wien 2006, 76.

17 EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 - Verkooijen, Slg 2000 I-4071; v. 15.7.2004 – Rs. C-315/02 -Lenz.

18 Klage vom 8.1.2010 – Rs. C-10/10, vgl. dazu Amtsblatt der EU vom 13.3.2010, C 63/68.

19 Siehe dazu *Kühbacher*, Die Spendenbegünstigung des § 4a Z 1 lit a und c öEStG auf dem Prüfstand des EuGH, ÖStZ 2010, 51; ARD Betriebsdienst (österreichische Zeitschrift) 5946/18/2009.

- 20 EuGH v. 16.6.2011 – Rs. C-10/10.
- 21 EStR 2000, Rz. 1338, VwGH 26.6.2001, 97/14/0170.
- 22 Vgl. II.4.
- 23 Vgl. oben II.1.
- 24 BGBl I 2009/26.
- 25 Vgl. dazu VereinsRL Rz. 28 f.
- 26 EStR 2000, Rz. 1338a.
- 27 EStR 2000, Rz. 1338a.
- 28 Vgl. oben II.1.
- 29 Diese gilt bei Umsätzen i.H.v. bis zu EUR 40.000 als erteilt, vgl. § 45a BAO.
- 30 § 18 Abs. 1 Z 7 öEStG.
- 31 UFS v. 19.3.2010, RV/3391-W/09 - *Renner*, UFSjournal 2010, 178.
- 32 EStR Rz. 1339a.
- 33 Vgl. dazu oben II.1. und II.2.
- 34 Verwendung des Vermögens nur für die in § 4a Z 3 öEStG genannten Zwecke – vgl. oben II.3.
- 35 Vgl. EuGH v. 27.1.2009 – Rs. C-318/07 - *Persche*.
- 36 ÖBMF v. 29.10.2010, Abzugsfähigkeit von Spenden: BMF zu SMS-Spenden, Daueraufträgen, Mietgliedsbeiträgen etc, BMF-010203/0595-VI/6/2010; BMF v. 2.11.2010, Abzugsfähigkeit von Spenden: Versteigerung von Sachspenden auf Charity-Veranstaltungen, öBMF-010203/0596-VI/6/2010.
- 37 ÖBMF v. 29.10.2010, BMF-010203/0595-VI/6/2010.
- 38 ÖBMF v. 29.10.2010, BMF-010203/0595-VI/6/2010.
- 39 ÖBMF v. 29.10.2010, BMF-010203/0595-VI/6/2010.
- 40 ÖBMF v. 2.11.2010, BMF-010203/0596-VI/6/2010.
- 41 Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken i.H.a. Datenschutz s.a. *Peyerl*, Spendenabzug: Steuergesetzgeber tritt Datenschutz mit Füßen, ÖStZ 2010/100.
- 42 ÖBMF v. 29.10.2010, BMF-010203/0595-VI/6/2010.
- 43 On the constitutional misgivings regarding data protection see *Peyerl*, Spendenabzug: Steuergesetzgeber tritt Datenschutz mit Füßen, ÖStZ 2010/100.
- 44 ÖBMF 29.10.2010, BMF-010203/0595-VI/6/2010.

Stiftung und System des Gemeinnützigkeitsrechts im Fürstentum Liechtenstein

FRANCESCO A. SCHURR

- I. Einleitung
- II. Entstehung der gemeinnützigen Stiftung
- III. Begriff der Gemeinnützigkeit
 - 1. Einführende Hinweise zum zweistufigen Gemeinnützigkeitsbegriff
 - 2. Gemeinnützigkeit und Stifterfreiheit
 - 3. Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit
 - 4. Unterschiedlichkeit des privatrechtlichen und steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffs
 - 5. Kritische Würdigung der Zweigleisigkeit
- IV. Flexibilität bei der organisatorischen Ausgestaltung
 - 1. Einführung
 - 2. Begriff der Foundation Governance
 - 3. Aufgaben und Haftung des Stiftungsrats
 - 4. Relevanz von Softlaw
 - 5. Externe Kontrollstrukturen
 - 6. Funktionsweise der Kontrolle
 - 7. Kompetenzverteilung
 - 8. Kontrolle der Kontrolleure
 - 9. Rechtsnatur und Kompetenzen der Revisionsstelle
 - 10. Weitere Organe
 - 11. Haftung
- V. Fazit
- VI. Summary

I. Einleitung

Den hohen internationalen Bekanntheitsgrad verdankt die liechtensteinische Stiftung zunächst der Tatsache, dass sie – seit ihrer gesetzlichen Verankerung im Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR)¹ im Jahre 1926² – vielfach als Instrument für die Konsolidierung privaten Vermögens verwendet wurde. Zudem hat sich die liechtensteinische

Stiftung als Rechtsform für die Realisierung gemeinnütziger Vorhaben schon seit geraumer Zeit einen weit über die Grenzen Europas hinausgehenden Namen gemacht. Mit der Totalrevision des liechtensteinischen Stiftungsrechts im Jahre 2008³ hat der Gesetzgeber der gemeinnützigen Stiftung eine besonders starke Position eingeräumt, wodurch sie für die Herausforderungen des Wettbewerbs zwischen den europäischen Stiftungsrechtsordnungen bestens gerüstet ist.⁴ Ebenso profitiert Liechtenstein als EWR-Mitgliedsstaat unmittelbar von den stiftungsfreundlichen Entwicklungen auf europarechtlicher Ebene,⁵ so insbesondere von der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH.⁶

Durch das neue, im Wege einer Totalrevision geschaffene Stiftungsgesetz Liechtensteins, das am 1. April 2009 in Kraft getreten ist, wurde das privatrechtliche Instrumentarium für gemeinnützige Stiftungen – insbesondere bezogen auf die internen und externen Aufsichtsstrukturen – wesentlich optimiert. Die neuen Vorschriften wurden innerhalb des PGR als §§ 1-40 zu Art. 552 verankert. Dort finden sich gleichermaßen Regelungen zu gemeinnützigen wie privatnützigen Stiftungen. Art. 522 § 2 Abs. 1 PGR stellt insoweit klar, dass als Stiftungszweck sowohl gemeinnützige als auch privatnützige Zwecke in Betracht kommen. Im Weiteren finden sich sowohl generelle, für alle Stiftungen geltende Vorschriften als auch Normen, welche für jeden Stiftungstyp explizit andere Rechtsfolgen vorsehen.⁷

Zahlenmäßig machen gemeinnützige Stiftungen in Liechtenstein derzeit einen wesentlich geringeren Anteil aus als privatnützige Stiftungen. Im Jahre 2008, d.h. kurz vor Inkrafttreten des neuen Stiftungsgesetzes, gab es im Fürstentum Liechtenstein ca. 600 gemeinnützige Stiftungen⁸ bei einer Gesamtzahl von ca. 1565 eingetragenen und 45.839 hinterlegten Stiftungen.⁹ Die Zahl der gemeinnützigen Stiftungen wird schon in naher Zukunft auf 1000 angestiegen sein. Insoweit spielt derzeit die gemeinnützige Stiftung gegenüber der privatnützigen zumindest bei zahlenmäßiger Betrachtung noch eine untergeordnete Rolle.¹⁰

II. Entstehung der gemeinnützigen Stiftung

In Liechtenstein bedarf es nur für die Entstehung einer gemeinnützigen Stiftung einer konstitutiven Eintragung in das Öffentlichkeitsregister (Art. 552 § 14 Abs. 4 PGR).¹¹ Die Rechtslage ähnelt insoweit der neuen Sichtweise zum Konzessionssystem im deutschen Recht, wonach gemäß § 80 Abs. 2 BGB ein Rechtsanspruch auf Eintragung der Stiftung gegeben ist.¹²

Dadurch unterscheidet sie sich grundlegend von der Vermögensverwaltungsstiftung (z.B. Familienstiftung), die zur Erlangung der Rechtspersönlichkeit keiner konstitutiven Eintragung bedarf. Vielmehr entstehen Stiftungen mit privatnütziger Zweckausrichtung bereits mit der Errichtung der Stiftungsurkunde. Den Publizitätsanforderungen beim letztgenannten Stiftungstypus wird durch eine Hinterlegung der Gründungsanzeige beim GBOERA (Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt) genüge getan (Art. 552 § 20 Abs. 1 S. 1 PGR).¹³

Die ratio legis der strikten für gemeinnützige Stiftungen geltenden Publizitätsregelung (Art. 552 § 14 Abs. 4 PGR) besteht darin, dass diese Stiftungen – nach liechtensteinischem Verständnis – typischerweise »staatsnahe Aufgaben« erfüllen. Diesbezüglich ist der öffentlichen Verwaltung ein begründetes Interesse zuzuerkennen, Informationen darüber zu erhalten, welche gemeinnützigen, d.h. »staatsnahen« Aktivitäten durch Stiftungen entfaltet werden. Die öffentliche Hand hat insoweit ein verstärktes Bedürfnis, über die Wirkungsmodalitäten und das Wirkungsterrain der gemeinnützigen Stiftung informiert zu sein.¹⁴ Dies gilt sowohl dann, wenn die Allgemeinheit gefördert wird¹⁵ oder wenn nur ein bestimmter Personenkreis nach der Zweckausrichtung der Stiftung für Zuwendungen in Frage kommt.¹⁶ Denn in beiden Fällen begibt sich die Stiftung letztlich in die staatsnahe Rolle einer Förderungs- bzw. Versorgungseinrichtung.¹⁷

III. Begriff der Gemeinnützigkeit

1. Einführende Hinweise zum zweistufigen Gemeinnützigkeitsbegriff

Der Begriff der gemeinnützigen Stiftung wird in Liechtenstein, ebenso wie in Deutschland, zur Abgrenzung von der privatnützigen Stiftung (z.B. der Familienstiftung) verwendet.¹⁸ Während sich die Gemeinnützigkeit in Deutschland ausschließlich nach der steuerrechtlichen Definition von §§ 51 ff. AO bemisst, weist das liechtensteinische Stiftungsrecht diesbezüglich eine größere Komplexität auf, da das Gesetz sowohl einen privatrechtlichen als auch einen steuerrechtlichen Begriff der Gemeinnützigkeit definiert.

Es existieren insoweit zwei abgestufte und nicht vollends aufeinander abgestimmte Gemeinnützigkeitsbegriffe. Als Faustformel lässt sich bereits jetzt zusammenfassen, dass nicht jede Stiftung, die nach privatrechtlichen Gesichtspunkten als gemeinnützig gilt, auch die steuerrechtlichen Anforderungen an die Gemeinnützigkeit erfüllt. Im liechtensteinischen Recht bestehen seit jeher die beiden Gemeinnützigkeitsbegriffe nebeneinander. Der privatrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff bezieht sich im Wesentlichen darauf, dass die gemeinnützige Stiftung durch konstitutive Eintragung entsteht¹⁹ und der Aufsicht der STIFA (Stiftungsaufsichtsbehörde) untersteht.²⁰ Die Frage, ob eine Stiftung steuerlich privilegiert ist, bemisst sich daher anhand steuerrechtlicher Kriterien, die in der Vergangenheit nicht immer zur Gänze mit den privatrechtlichen Gemeinnützigkeitsanforderungen übereingestimmt haben. Erfreulicherweise wurden nun durch die Totalrevision des Steuerrechts im Jahre 2010²¹ beide Begriffe zumindest so weit zusammengeführt, dass sie einer einheitlichen Definition der Gemeinnützigkeit bzw. Wohltätigkeit folgen. So verweist Art. 4 Abs. 2 SteG nun auf den gesellschaftsrechtlich verankerten Gemeinnützigkeitsbegriff des Art. 107 Abs. 4a PGR²². Danach ist eine Rechtsperson gemeinnützig, wenn durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Der Gesetzgeber hat in diesem Zusammenhang als Orientierungshilfe für den Rechtsanwender einen nicht abschließenden Katalog gemeinnütziger Aktivitäten erstellt und dabei beispielhaft, gleichwohl nicht abschließend auf karitative, religiöse, humanitäre, wissenschaftliche, kulturelle, sittliche, soziale, sportliche und ökologische Tätigkeiten verwiesen. Der Anerkennung einer Stiftung als gemeinnützig ist es nicht abträglich, wenn durch die Tätigkeit nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird. Die in Art. 107 Abs. 4a PGR

enthaltene Definition gilt nicht nur für Stiftungen, sondern – aufgrund der systematischen Stellung im PGR – auch für andere Rechtspersonen, wie etwa für Vereine.²³ Diese gewissermaßen vor die Klammer gezogene Definition ist als nützlich und gelungen zu bezeichnen, da hierdurch unter anderem die Öffnung des Non-Profit-Sektors für derartige Rechtsformen ermöglicht wird, die typischerweise auf Profit ausgerichtet sind, wie z.B. die GmbH oder AG.²⁴

2. Gemeinnützigkeit und Stifterfreiheit

Die privatrechtliche Gemeinnützigkeit knüpft an organisationsrechtliche Wesenseigenschaften der Stiftung an. So unterscheidet sich die interne Leitungs- und Governance-Struktur der gemeinnützigen Stiftung grundlegend von den vergleichbaren Strukturen bei privatnützigen Stiftungen (z.B. Familienstiftungen). Wie bereits erwähnt,²⁵ spielt die privatrechtliche Gemeinnützigkeit auch eine wesentliche Rolle für die Entstehung der Stiftung sowie für die Publizität.

Eine Stiftung ist privatrechtlich als gemeinnützig anzusehen, wenn sie aufgrund der in ihrem Zweck verkörperten Zweckbestimmung mehrheitlich gemeinnützige Zwecke verfolgt. Hierbei ist es grundsätzlich erforderlich, dass der verfolgte Zweck mit den gesetzlich normierten Zielrichtungen in irgendeiner Weise vergleichbar ist bzw. hinsichtlich dieser normierten Werte auf einer ähnlichen Stufe steht.²⁶

Aufgrund der Stifterfreiheit als einer besonderen Ausprägung der Privatautonomie dürfen der »Erfindung« neuer philanthropischer Zweckrichtungen grundsätzlich keine Grenzen auferlegt werden. Allerdings ist zu bedenken, dass es die privatrechtliche Anerkennung als gemeinnützige Stiftung grundsätzlich erfordert, dass der verfolgte Zweck mit den gesetzlich aufgelisteten Zielrichtungen substantiell kompatibel ist. Der Auslegungsspielraum ist hierbei als sehr weit anzusehen. Der liberale Grundgedanke, der bereits von Anfang an im PGR und auch in der Totalrevision des Stiftungsrechts ersichtlich wurde, gebietet es, dass auch bei der Rechtsanwendung einer Ausweitung des Gemeinnützigkeitsbegriffs auf gesetzlich nicht vorgesehene Terrains keine Schranken gesetzt werden. Diese Sichtweise lässt sich auch mit dem

Wortlaut des Art. 107 Abs. 4a PGR stützen.²⁷ Insoweit ist davon auszugehen, dass auch eine Betätigung der Stiftung im Bereich der Venture Philanthropy davon erfasst ist.²⁸

Der neue zivilrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff Liechtensteins ist insoweit gegenüber anderen Europäischen Rechtsordnungen breit angelegt; hierin liegt eine ideale Ausgangsvoraussetzung für die Ansiedelung philanthropisch handelnder Rechtspersonen. Aus rechtsvergleichender Perspektive ist anzumerken, dass sich der liechtensteinische Gesetzgeber bei Bestimmung des privatrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffs an die österreichische Rechtslage angelehnt hat. Gemäß § 2 Abs. 2 des österreichischen Bundesstiftungs- und Fondsgesetzes (BStFG) ist eine Stiftung gemeinnützig, wenn sie solche Zwecke verfolgt, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.²⁹

Besonders zu berücksichtigen ist, dass im liechtensteinischen Recht gemäß Art. 107 Abs. 4a PGR auch dann von einem gemeinnützigen Zweck gesprochen werden kann, wenn durch die Tätigkeit nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird. Hierbei ist allerdings zu prüfen, ob ein bestimmter Zweck verfolgt wird, an dessen Förderung im weitesten Sinne irgendein Interesse der Öffentlichkeit besteht.³⁰ Dies ist etwa zu bejahen, wenn das von einer gemeinnützigen Stiftung betriebene konfessionelle Wohnhaus für Behinderte nur den Angehörigen einer Religionsgemeinschaft zu Gute kommt.³¹ Das auf einen bestimmten Personenkreis beschränkte öffentliche Interesse ist beispielsweise auch dann gegeben, wenn lediglich Mitarbeiter eines bestimmten Unternehmens durch Zuwendungen einer gemeinnützigen Stiftung für Notfälle abgesichert sind.³²

Insoweit ist festzuhalten, dass eine Förderung der Allgemeinheit im privatrechtlichen Sinne jedenfalls dann gegeben ist, wenn eine Stiftung auf karitativem, religiösem, humanitärem, wissenschaftlichem, kulturellem, sittlichem, sozialem, sportlichem oder ökologischem Gebiet tätig ist.³³ Liegt einer dieser Fälle vor, dann ist der Ermessensspielraum bei der Beurteilung der Gemeinnützigkeit durch die Verwaltung insoweit auf Null reduziert. Ein Ermessen besteht lediglich dann, wenn ein vergleichbarer Zweck durch die Stiftung erfüllt werden soll, der in Art. 107 Abs. 4a nicht

explizit als Beispiel aufgeführt ist.³⁴

Hinsichtlich der Freiheit des Stifters bei der konkreten Ausgestaltung des Stiftungszweckes und der Notwendigkeit der öffentlich-rechtlichen Anerkennung des bestimmten Zwecks als gemeinnützig ist auch auf die Überlegungen zu verweisen, die seit einiger Zeit hinsichtlich der Theorie eines verfassungsrechtlich zu schützenden »Grundrechts auf Stiftung« angestellt werden.³⁵ Jede Nicht-Anerkennung gemeinnütziger Zielsetzungen der Stiftung liegt diametral entgegengesetzt zum grundrechtlich zu schützenden Prinzip der Stifterfreiheit. Die Entscheidung des Stifters für eine Stiftung, die in der einseitigen Willenserklärung gemäß Art. 552 § 1 Abs. 2 PGR rechtlich verkörpert wird, ist letztlich Ausdruck der spezifischen Persönlichkeit des Stifters. Insoweit ist der Impuls zum Stiften auch als grundrechtliches Persönlichkeitsrecht anzuerkennen.³⁶

Zur Erlangung des privatnützigen Gemeinnützigkeitsstatus ist gem. Art. 552 § 14 Abs. 4 PGR die Eintragung in das Öffentlichkeitsregister erforderlich. Das liechtensteinische Stiftungsrecht differenziert – anders als vergleichbare Rechtsordnungen in Europa – nicht nur im Hinblick auf die Gründungsmodalitäten, sondern auch hinsichtlich der Verwaltungs- und Kontrollstrukturen strikt zwischen der gemeinnützigen und der privatnützigen Stiftung. Durch das neue Stiftungsgesetz wurde eine neue Stiftungsaufsichtsbehörde (STIFA) geschaffen, die beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt angesiedelt ist. Der Wirkungsbereich dieser Behörde zielt fast ausschließlich auf die gemeinnützige Stiftung ab. So unterstehen gemeinnützige Stiftungen zwingend der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde.³⁷ Bei der privatnützigen Stiftung, insbesondere bei der Familienstiftung, ist das Erfordernis einer außerhalb der Stiftung liegenden Kontrolle in der Regel dagegen kaum vorhanden, da die Begünstigten selbst als Kontrollorgane fungieren können. Entsprechend unterstehen privatnützige Stiftungen dieser Aufsicht nur, wenn sich in der Stiftungsurkunde eine entsprechende Anordnung findet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der privatrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff für die Entstehung und Organisation der Stiftung entscheidend ist und nicht automatisch auf eine steuerliche Gemeinnützigkeit schließen lässt. Freilich ist die privatrechtliche Struktur

einer gemeinnützigen Stiftung erforderlich, um in die tiefer gehende Dimension der steuerlichen Gemeinnützigkeit vordringen zu können. Nur solche Stiftungen, die privatrechtlich unter den Begriff der gemeinnützigen Stiftung fallen, können auch steuerrechtlich den Gemeinnützigkeitsstatus erlangen.³⁸

3. Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit

Eine Stiftung ist in steuerrechtlicher Hinsicht erst dann als gemeinnützig anzusehen, wenn die Gemeinnützigkeit von der Steuerbehörde anerkannt wurde. Der Status der steuerlichen Gemeinnützigkeit kann dadurch erlangt werden, dass nach Erfüllung aller Kriterien, die das Privatrecht an die Struktur einer gemeinnützigen Stiftung stellt, ein Antrag an die Steuerverwaltung hinsichtlich der »Verleihung« des Gemeinnützigkeitsstatus gestellt wird. Hierfür muss die Stiftung »ausschließlich und unwiderruflich gemeinnützige Zwecke im Sinne von Art. 107 Abs. 4a PGR« verfolgen. Bei sog. gemischten Stiftungen scheidet insoweit die steuerliche Privilegierung aus. Auch gilt die Steuerbefreiung nicht für solche Stiftungen, welche einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten³⁹ und hieraus Einnahmen in Höhe von insgesamt mehr als 300.000 CHF jährlich erzielen.⁴⁰ Die Einführung dieser Beschränkung ist sehr bedauerlich, da damit der Betätigung der Stiftung im Bereich der Venture Philanthropy zu enge Grenzen gesetzt wurden.⁴¹

Folglich können einerseits Stiftungen existieren, die zwar die privatrechtlichen Anforderungen an die Gemeinnützigkeit erfüllen, aber dennoch vollständig der Steuerpflicht unterliegen, also trotz ihrer Gemeinnützigkeit steuerlich nicht privilegiert werden. Andererseits aber kann es keine Stiftungen geben, die steuerlich als gemeinnützig anerkannt sind, obwohl sie den privatrechtlichen Gemeinnützigkeitsanforderungen nicht gerecht werden.

4. Unterschiedlichkeit des privatrechtlichen und steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffs

Wie bereits angesprochen, besteht hinsichtlich der Definition der Gemeinnützigkeit dem Grunde nach ein Gleichlauf des privatrechtlichen und des steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffs (Art. 107 Abs. 4a PGR). Hinsichtlich der Quote unterscheiden sich die privatrechtliche und steuerrechtliche Gemeinnützigkeit aber grundlegend. Den steuerlichen Gemeinnützigkeitsstatus bekommt eine Stiftung nur zuerkannt, wenn die Stiftung ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt. Für eine zivilrechtliche Anerkennung als gemeinnützig ist es dagegen bereits ausreichend, wenn eine Stiftung zu einundfünfzig Prozent gemeinnützigen Zielen verpflichtet ist.⁴² In denjenigen Fällen, in denen die Zweckbestimmung der Stiftung nicht eindeutig feststellbar ist, existiert eine Vermutung zugunsten der Gemeinnützigkeit (Art. 552 § 2 Abs. 3 S.2 PGR).

5. Kritische Würdigung der Zweigleisigkeit

Die derzeitige Uneinheitlichkeit der beiden Gemeinnützigkeitsbegriffe bietet große Flexibilität und einen weiten Gestaltungsspielraum. Allerdings wird dieser Zweigleisigkeit in der Praxis auch mit großer Skepsis begegnet. In einer kürzlich in Liechtenstein durchgeführten empirischen Untersuchung⁴³ wurde die Differenzierung zwischen steuerlichem und gesellschaftsrechtlichem Gemeinnützigkeitsbegriff von befragten Stiftungspraktikern durchwegs negativ bewertet. Kritisiert wurde insbesondere die Steuerverwaltung, die den Begriff der Gemeinnützigkeit zu restriktiv auslege. Zudem sei aufgrund der Unsicherheit bei der Gewährung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsstatus die Anerkennung gemeinnütziger Stiftungen im Ausland nicht gewiss. Von den befragten Experten wurde eine Harmonisierung der unterschiedlichen Gemeinnützigkeitsbegriffe gefordert, was zwischenzeitlich zumindest hinsichtlich der Begrifflichkeit durch Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes erreicht wurde. Gemäß Art. 4 Abs. 2 SteG n.F. ist die steuerrechtliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit nur möglich, sofern die juristische Person »ausschließlich und unwiderruflich« gemeinnützige Zwecke verfolgt. Während eine gemeinnützige Stiftung nach zivilrechtlicher Sichtweise ja bereits dann vorliegt, wenn sie »ganz oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken

i.S.d. Art. 107 Abs. 4a PGR zu dienen bestimmt ist und es sich insoweit nicht um eine Familienstiftung handelt« (Art. 552 § 2 Abs. 2 PGR), so erfordert die steuerliche Anerkennung die Verfolgung »ausschließlich gemeinnütziger Zwecke« i.S.d. Art. 4 Abs. 2 S. 1 SteG n.F. Mithin ist es weiterhin denkbar, dass eine Stiftung, die zu 80% gemeinnützige Aufgaben wahrnimmt, zivilrechtlich als gemeinnützig anerkannt ist, ihr die steuerliche Anerkennung jedoch wegen Art. 4 Abs. 2 SteG versagt bleibt. Ein vollständiger Gleichlauf besteht damit nicht.

Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum neuen Steuergesetz wurde eingehend diskutiert, ob einer Stiftung mit vorwiegend gemeinnütziger Zweckausrichtung und einer untergeordneten anderweitigen Zweckbestimmung der Gemeinnützigkeitsstatus zuerkannt werden solle. In der nunmehr in Kraft getretenen Fassung von Art. 4 SteG n.F. wurde letztlich keine dem deutschen § 58 AO entsprechende Vorschrift aufgenommen, welche gemeinnützigen Stiftungen und Anstalten, die unter der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde stehen, auf Antrag die Befreiung von der Steuerpflicht ermöglicht hätte, selbst wenn sie max. ein Drittel des Sollertrags ihres Vermögens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren.⁴⁴ Eine Steuerbefreiung ist insoweit nur dann denkbar, wenn die Stiftung ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt.

IV. Flexibilität bei der organisatorischen Ausgestaltung

1. Einführung

Das Stiftungsrecht in Liechtenstein ist von seiner Tradition her sehr liberal und eröffnet insoweit die Möglichkeit der freien organisatorischen Ausgestaltung der Stiftung. Gemäß Art. 552 § 28 PGR dürfen essenzielle Verantwortungsbereiche auch auf zusätzliche Organe verlagert werden (z.B. die Feststellung eines Begünstigten aus dem Begünstigtenkreis, die Feststellung von Zeitpunkt, Höhe und Bedingung einer Ausschüttung, die Verwaltung des Vermögens usw.). Auch zur Beratung und Unterstützung des Stiftungsrats bietet sich oftmals die Einrichtung eines Zusatzorgans an. Hierbei können wichtige Entscheidungen des Stiftungsrats von der Zustimmung des weiteren Organs abhängig gemacht werden. Hinzuweisen ist darauf, dass diverse Softlaw-Instrumente, insbesondere sog. Foundation Governance Codes⁴⁵ die Einsetzung weiterer Organe empfehlen.

2. Begriff der Foundation Governance

Begrifflich und konzeptionell lehnt sich die Foundation Governance an den mittlerweile international etablierten Begriff der Corporate Governance an.⁴⁶ Unter Corporate Governance versteht man den rechtlichen und faktischen Rahmen für die Überwachung eines Unternehmens.⁴⁷ Wie oben bereits angesprochen, muss sich Liechtenstein im rauen Wettbewerb der Rechtsordnungen insbesondere in privatrechtlicher Hinsicht behaupten. Hierfür bedarf es bestimmter Qualitätsmerkmale, durch welche sich die Liechtensteinische Stiftung gegenüber konkurrierenden Rechtsinstituten anderer EWR-Staaten durchsetzen kann.⁴⁸ Im neuen Stiftungsgesetz gibt es zahlreiche Vorschriften, die spezifisch auf die Foundation Governance gemeinnütziger Stiftungen abzielen und sich durch die Gewährleistung

eines hohen Maßes an Flexibilität und Rechtssicherheit auszeichnen. In den Art. 552 § 27 ff. PGR hat der Gesetzgeber ein bewegliches Governance-System geschaffen, bei dem die Kompetenzen der Revisionsstelle, etwaiger anderer Organe sowie der externen Aufsicht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde ineinandergreifen.⁴⁹

3. Aufgaben und Haftung des Stiftungsrats

Gemäß Art. 552 § 25 Abs. 1 PGR kommt dem Stiftungsrat als oberstem Verwaltungsorgan der Stiftung die Aufgabe zu, das Stiftungsvermögen unter Beachtung des Stifterwillens entsprechend dem Zweck der Stiftung nach den Grundsätzen einer guten Geschäftsführung zu verwalten.⁵⁰ Hinzuweisen ist auf den neuen Vorstoß des liechtensteinischen Gesetzgebers hinsichtlich der Verantwortlichkeit der Mitglieder des Verwaltungsorgans.⁵¹ Die neue Business Judgment Rule (Art. 182 Abs. 2 PGR) war für eine ausgewogene Governance essenziell und findet gleichsam auf alle Rechtsformen des PGR Anwendung, insoweit nicht nur auf Stiftungsräte.⁵²

4. Relevanz von Softlaw

Die gesetzlichen Vorschriften des PGR wurden in Liechtenstein – ähnlich wie in anderen Rechtsordnungen – sukzessive durch Quellen, die aus dem Bestreben einer Selbstregulierung von Stiftungen entstanden sind, ergänzt. Besonderen Stellenwert hat hierbei aufgrund seiner kürzlich erfolgten Anwendung durch den FL-OGH der Swiss Foundation Code erlangt.⁵³ Es ist insoweit zu erwarten, dass sich der in ganz Europa vorherrschende Trend zur partiellen Selbstregulierung von Rechtspersonen vom Profit-Bereich zunehmend auf den Nonprofit-Sektor ausdehnen wird. Hierbei ist der Schritt einer Anerkennung des dabei generierten Softlaw durch die Rechtsprechung sehr zu begrüßen.

5. Externe Kontrollstrukturen

Zunächst ist daran zu erinnern, dass das liechtensteinische Stiftungsrecht – anders als andere Rechtsordnungen – nicht nur im Hinblick auf die Gründungsmodalitäten, sondern auch hinsichtlich der Governance-Strukturen strikt zwischen der gemeinnützigen und der privatnützigen Stiftung differenziert. Bei der privatnützigen Stiftung ist das Erfordernis einer außerhalb der Stiftung liegenden Kontrolle in der Regel kaum vorhanden, denn die Kontrollaufgabe kann oftmals schon durch die Stiftungsbeteiligten selbst (z.B. die Begünstigten) ausgeübt werden. Im Vergleich dazu liegt die Gefahr eines Kontrollvakuum bei gemeinnützigen Stiftungen, deren Wirken nicht auf einen bestimmten Personenkreis beschränkt ist, auf der Hand. Zur Ausfüllung dieses Vakuums bedarf es eines ausgewogenen Verhältnisses zwischen externer und interner Kontrolle.⁵⁴ Die rechtlichen Rahmenbedingungen hierfür haben sich seit der Totalrevision erheblich verbessert.⁵⁵

Aus rechtsvergleichender Perspektive ist anzumerken, dass klassische Stiftungsrechtsordnungen konservativer Prägung (wie z.B. Deutschland) sich vorwiegend des Instruments der externen Aufsicht durch die öffentliche Hand bedienen.⁵⁶ Hinsichtlich der konkreten Wirkungsweise der deutschen Stiftungsaufsichtsbehörden gibt es – je nach Bundesland – bekanntlich starke regionale Unterschiede. Nach deutschem Verständnis stellt die Stiftungsaufsicht die »Schaltstelle« des Stiftungsrechts dar, durch welche man die selbstständige Stiftung von anderen Rechtsformen (insbesondere von der unselbstständigen Stiftung) unterscheidet. Die Anerkennung der Stiftung im Sinne von § 80 Abs. 1 BGB stellt einen privatrechtsgestaltenden Verwaltungsakt dar.⁵⁷

Als Nachteil einer zu stark öffentlich-rechtlich geprägten Kontrolle und Aufsicht über die Stiftung könnte man die damit verbundene Starrheit bewerten. Zu bedenken ist zudem, dass die staatlichen Behörden, die für die Stiftungsaufsicht zuständig sind, in vielen Staaten Europas überlastet und auch überfordert sind. Insoweit ist eine entscheidungsimmanente strategische Kontrolle – d.h. ein kontinuierliches Mittragen von Informationen zwischen dem Management und der Kontrollinstanz – in der Regel bei den Modellen der staatlichen Aufsicht nicht möglich.

Im Gegensatz dazu sind neue Ansätze im Stiftungsrecht einiger Staaten in Europa zu verzeichnen. Hinzuweisen ist insbesondere auf das

schweizerische Stiftungsrecht und das österreichische Privatstiftungsrecht. In beiden Rechtsordnungen finden sich gemischte Modelle der öffentlichen und privaten Kontrolle. So erfolgt die Grundkontrolle durch den Staat in der Schweiz durch Verwaltungsbehörden⁵⁸ und in Österreich durch die zuständigen Gerichte; hinzu kommt noch eine differenzierte interne Kontrolle.⁵⁹ Der liechtensteinische Gesetzgeber hat insoweit ein gemischtes Modell verwirklicht. Es bleibt nun noch zu wünschen, dass ebenso wie in der Schweiz ein Softlaw-Instrument (Foundation Governance Code) geschaffen wird, um auch in wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht möglichst hohe Standards der Stiftungsverwaltungs- und Kontrolle zu verankern und damit Liechtenstein als Philanthropiestandort zu beleben.⁶⁰

6. Funktionsweise der Kontrolle

Gemäß Art. 552 § 29 Abs. 3 hat die Stiftungsaufsichtsbehörde dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäß verwaltet und verwendet wird.⁶¹ Die Verankerung einer sog. externen Governance, d.h. einer Kontrolle durch die staatliche Behörde, erscheint in Liechtenstein für den Gemeinnützigkeitsbereich durchaus sinnvoll, da die Stiftung, bei der es in der Regel keine direkt Begünstigten und damit keine durch Eigeninteresse zur privaten Kontrolle motivierten Personen gibt, vor ihren Organen zu schützen ist; auch der Schutz des Rechtsverkehrs und die Übernahme staatsnaher Aufgaben rechtfertigen die Existenz einer öffentlichen Aufsicht.⁶²

Seit der Totalrevision des Stiftungsrechts wird die Aufsicht von einer eigenen Behörde übernommen, die beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt angesiedelt ist (Art. 552 § 29 Abs. 2 PGR). Die Stiftungsaufsichtsbehörde (STIFA) verfügt über ein hohes Knowhow, von dem gemeinnützige Stiftungen ungemein profitieren können. Im Wettbewerb der Rechtsordnungen zeichnet sich Liechtenstein durch eine optimal funktionierende und kundenfreundliche Stiftungsaufsicht aus.⁶³

Zur Wahrnehmung der Aufsichtspflichten benötigt die Aufsichtsbehörde Informationen, die sie über die Einsichtnahme in die Bücher und Schriften der Stiftung erlangt. Diese Einsichtnahme wird mithilfe der Revisionsstelle

– insoweit durch sog. interne Governance – vorgenommen (Art. 552 § 27 PGR).⁶⁴ Die Stiftungsaufsichtsbehörde sammelt ihre Informationen insoweit indirekt, indem sie sich eines Organs der internen Kontrolle bedient, das wiederum einschlägige Sachkompetenz haben muss. Der Revisionsstelle kommt insoweit eine Schlüsselaufgabe zu.

Auch in Art. 7 Stiftungsrechtsverordnung (StRV) wurden ergänzende Regelungen zur Rolle der Stiftungsaufsichtsbehörde getroffen. Durch die Verordnung wurde geregelt, dass die Stiftungsaufsichtsbehörde im nicht streitigen Verfahren⁶⁵ zur Bestellung einer anerkannten Revisionsstelle als Partei Stellung bezieht (Art. 7 lit. a StRV). Darüber hinaus enthält Art. 7 lit. b StRV die Kernaussage, dass der von der Revisionsstelle jährlich eingereichte Prüfbericht sowie alle weiteren von der Revisionsstelle eingeholten Informationen seitens der Stiftungsaufsichtsbehörde entsprechend verwendet werden müssen. Die Aufsichtsbehörde hat aufgrund dieser Informationen dafür zu sorgen, dass eine zweckentsprechende Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens erfolgt. Hierfür hat die Stiftungsaufsichtsbehörde beim Richter im nicht streitigen Verfahren die entsprechenden Anordnungen zu beantragen. Durch die StRV wurde insoweit etwas mehr Klarheit in die tatsächliche Rolle der Stiftungsaufsichtsbehörde gebracht. Die Niederschrift der geltenden Praxis in einer Verordnung ist ein entscheidender Schritt in Richtung Transparenz der Vorgänge innerhalb der Praxis des liechtensteinischen Stiftungsrechts. Ausländische Philanthropie-Investoren erhalten insoweit Aufschluss darüber, welche Rolle den einzelnen Akteuren nach der neuen Foundation Governance zukommt.⁶⁶

Besonders hinzuweisen ist noch auf das Subsidiaritätsprinzip im geltenden Liechtensteinischen Stiftungsrecht. Danach darf die Behörde nur handeln, wo nicht den Stiftungsorganen selbst eine Möglichkeit zu eigenständigem Handeln zukommt.⁶⁷

Aus rechtsvergleichender Sicht wird man sich langfristig in Liechtenstein auch zunehmend die Frage stellen, ob es möglich sein soll, die Aufsicht (insbesondere die Stiftungsaufsicht gemäß Art. 552 § 29 PGR) durch Rechtsgeschäft reduzieren⁶⁸ bzw. die Aufsicht einem Schiedsgericht übertragen zu dürfen. Derzeit gibt es hierzu keine klare Regelung im

Gesetz bzw. eindeutige Anhaltspunkte in der Rechtsprechung.

7. Kompetenzverteilung

Die Stiftungsaufsicht ist präventiv und repressiv tätig. Gemäß Art. 552 § 29 Abs. 3 S. 2 PGR kann die Stiftung Auskunft verlangen.⁶⁹ Für die Einsichtnahme bedient sich die Stiftungsaufsichtsbehörde eines internen Governance-Organs, nämlich der Revisionsstelle. Damit erfolgt die stiftungsbehördliche Aufsicht über die zweckentsprechende Verwaltung und Verwendung des Vermögens auf Grundlage des Revisionsberichts (Art. 552 § 27 Abs. 4 PGR). Die Einsichtnahme wird von der Stiftungsaufsichtsbehörde selbst vorgenommen, wenn von der Einrichtung einer Revisionsstelle abgesehen wird (so Art. 552 § 27 Abs. 5 PGR).

Zu berücksichtigen sind freilich auch repressive Maßnahmen. Gemäß Art. 552 § 29 Abs. 3 S. 4 HS. 2 PGR knüpft die Stiftungsaufsichtsbehörde hierbei an die präventiven Maßnahmen an. Die Stiftungsaufsichtsbehörde kann Auskünfte anderer Verwaltungsbehörden sowie der Gerichte einholen und die gebotenen Anordnungen, wie z.B. Kontrolle und Abberufung der Stiftungsorgane, Durchführung von Sonderprüfungen oder Aufhebung von Beschlüssen der Stiftungsorgane beim Richter im nicht streitigen Verfahren beantragen. Eine bahnbrechende Neuigkeit stellt hierbei das Erfordernis der Antragstellung beim Gericht im nicht streitigen Verfahren dar. Die laufende Stiftungskontrolle wurde insoweit mit der antragsbezogenen Gerichtskontrolle kombiniert.⁷⁰

8. Kontrolle der Kontrolleure

Aus rechtsvergleichender Perspektive ist anzumerken, dass das neue zweigliedrige Kontrollsystem Züge von zwei im deutschsprachigen Rechtsraum bewährten Aufsichtssystemen in sich vereint, nämlich der antragsbezogenen Gerichtskontrolle österreichischer Art sowie der laufenden behördlichen Aufsicht deutscher und schweizer Prägung.

Die neue Vorschrift von Art. 552 § 29 Abs. 3 S. 4 HS. 2 PGR enthält das Prinzip der Kontrolle der Kontrolleure, und möchte damit der Furcht vieler

im Philanthropiebereich tätiger Stifter vor politischer Einflussnahme begegnen.⁷¹ Im Wettbewerb der Rechtsordnungen auf dem Terrain des Gemeinnützigkeitsrechts ist der kategorische Ausschluss von politischen Einflüssen positiv zu bewerten. Nach dem Wunsch der meisten Stifter soll sowohl die Mittelverwendung als auch die Anlagestrategie nicht allzu sehr von der öffentlichen Kontrolle beeinflusst werden können, sondern – auch nach Ableben des wirtschaftlichen Stifters – privatautonom durch die in den Stiftungsdokumenten verankerten Leitlinien des Stifters geregelt sein. Mit Art. 552 § 29 Abs. 3 S. 4 HS. 2 PGR hat der liechtensteinische Gesetzgeber ohne Zweifel ein geeignetes Instrumentarium geschaffen, um dieser Erwartungshaltung vieler Stifter gerecht zu werden.

Fraglich ist, ob dem neuen doppelgleisigen System auch für andere Rechtsordnungen in Europa, so z.B. auch hinsichtlich einer zukünftigen supranationalen Rechtsform der European Foundation, eine Vorbildrolle zukommen soll. Zu bedenken ist hierbei, dass dem sehr positiv zu bewertenden Ergebnis eines Schutzes der Stiftung vor politischer Einflussnahme durch die Exekutive ein enormer Verwaltungsaufwand entgegensteht, der durch das ständige Zusammenspiel von Verwaltung und Justiz bedingt ist. Der Anwendungspraxis in Liechtenstein könnte sicherlich Modellcharakter zukommen. Hierbei sind allerdings die damit verbundenen hohen Kosten in die Abwägung mit einzubeziehen.

Für die interne Governance ist bei der gemeinnützigen Stiftung die Revisionsstelle zuständig. Die Revisionsstelle ist ein grundsätzlich zwingendes Organ, das intern innerhalb der Stiftung agiert. Die Regelung von Art. 552 § 27 PGR lehnt sich de facto an das Schweizer Modell der Revisionsstelle an.⁷² Innerhalb des liechtensteinischen Gesellschaftsrechtssystems sind auch die allgemeinen Vorschriften von Art. 191 a PGR zu beachten, die subsidiär neben dem spezielleren Art. 552 § 27 PGR zur Anwendung kommen.

Eine eintragungspflichtige Stiftung kann nur in Ausnahmefällen ohne Revisionsstelle gegründet werden. Gemäß Art. 5 StRV, einer nach Schweizer Vorbild geschaffenen Regelung,⁷³ kann die Stiftungsaufsichtsbehörde auf Antrag des Stiftungsrats eine gemeinnützige Stiftung von der Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle befreien, wenn das Stiftungsvermögen weniger als 750 000 Franken beträgt und die

Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft oder ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe ausübt. In Art. 6 StRV sind noch weitere Ausnahmetatbestände vorgesehen. Kirchliche Stiftungen können hier in den Genuss einer Befreiung von der Bestellung einer Revisionsstelle kommen, wenn die laufende Aufsicht durch die Landeskirche erfolgt. Ein weiterer Befreiungstatbestand ist gegeben, wenn die Stiftung eine Anlagepolitik und Art der Mittelverwendung verfolgt, welche eine Beaufsichtigung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erlaubt. Die Rechtslage zeigt, dass in Liechtenstein nunmehr ein Engagement in der Philanthropie auch mit einem nur sehr geringen Volumen willkommen ist.⁷⁴

9. Rechtsnatur und Kompetenzen der Revisionsstelle

Fraglich ist freilich die Rechtsnatur der Revisionsstelle. Man könnte sie als sog. beliehene Person, d.h. als verlängerten Arm der Stiftungsaufsichtsbehörde, qualifizieren. In diesem Fall wäre die Haftung der Revisionsstelle nach den Grundsätzen der Amtshaftung zu thematisieren. Plausibler erscheint es jedoch, die Rechtsnatur der Revisionsstelle im Rahmen der Organstellung zu suchen. Nach dem nunmehr in Liechtenstein bestehenden Governance-Modell spricht innerhalb der Rechtsnormen vieles dafür, die Revisionsstelle wirklich als Teil der internen Stiftungsorganisation zu behandeln.⁷⁵ Das Verhältnis der Revisionsstelle zur Stiftung ist insoweit organschaftlich ausgestaltet. Ein schuldrechtliches Verhältnis entsteht in der Praxis freilich auch, da in der Regel die Stiftung mit der Revisionsstelle einen Vertrag abschließt, der das Verhältnis zueinander im Hinblick auf die zu erbringenden Kontrollleistungen usw. regelt. Gemäß Art. 191 a Abs. 1 PGR kommen als Revisionsstelle die Wirtschaftsprüfer, die Revisionsgesellschaften, die Treuhänder sowie Verbandspersonen und Treuunternehmen mit einer Treuhänderbewilligung in Frage.

Die Revisionsstelle zeichnet sich durch völlige Unabhängigkeit aus,⁷⁶ was durch die Inkompatibilitätsvorschrift des Art. 552 § 27 Abs. 2 S. 4 PGR normiert wird. Danach kommt als Revisionsstelle nicht in Betracht, wer einem anderen Stiftungsorgan angehört, in einem Arbeitsverhältnis zur

Stiftung steht, enge verwandtschaftliche Beziehungen zu Mitgliedern von Stiftungsorganen hat oder Begünstigter der Stiftung ist. Die klare Anordnung des Gesetzgebers möchte insoweit einen irgendwie gearteten Interessenkonflikt verhindern.⁷⁷

Besonders zu betonen ist, dass der Revisionsstelle Aufgaben sowohl im Hinblick auf die Mittelverwendung als auch im Hinblick auf die Anlagestrategie zukommen. Die gesamte Stiftungsverwaltung steht insoweit sowohl hinsichtlich der Einnahmen- als auch der Ausgabenseite auf dem Prüfstand der Revisionsstelle.

Bei der Prüfung von Entscheidungen des Stiftungsrats durch die Revisionsstelle treten in der Praxis kaum Probleme auf, wenn die Stiftungsdokumente den Kreis der Begünstigten sowie die Begünstigungskategorien klar definieren. Bei Ermessensentscheidungen des Stiftungsrats wird die Arbeit der Revisionsstelle freilich wesentlich komplexer. Hierbei stellt sich die Frage, ob die Revisionsstelle Ermessensentscheidungen nachprüfen darf.⁷⁸ Als Argument dafür lässt sich anführen, dass sich durch ein derartiges Modell eine erhöhte Sicherheit für die Stiftung – im Konkreten die konforme Realisierung des Stiftungszwecks – ergeben würde. Gegen die Befähigung der Revisionsstelle zum Nachprüfen von Ermessensentscheidungen spricht die Tatsache, dass der Stiftungsrat letztlich ständig vom »Schatten« der Revisionsstelle verfolgt würde und nicht mehr frei wäre, Entscheidungen nach bestem Wissen und Gewissen zu treffen. Auch die nunmehr neu eingeführten Prinzipien der Business Judgment Rule, durch welche der Stiftungsrat zu gemäßigt risikoreichem Verhalten animiert werden soll, sprechen für diese Auslegung. Die Kontrolle durch die Revisionsstelle soll nicht zu einer völligen Fremdbestimmung des Stiftungsrats durch die Revisionsstelle degenerieren.

Konkret gesprochen wird der Bericht der Revisionsstelle in der Praxis sehr kurz ausfallen, wenn diese befindet, dass die Arbeit der Stiftungsorgane gesetzes- und statutenkonform ausgeführt wurde (Art. 552 § 27 Abs. 4 S. 3). Der Bericht wird dagegen ausführlich ausfallen, wenn Unregelmäßigkeiten festgestellt werden.⁷⁹

10. Weitere Organe

Das Stiftungsrecht in Liechtenstein zeichnet sich durch eine konsequent liberale Grundausrichtung aus. In diese Richtung geht auch Art. 552 § 28 PGR, wonach der Stifter auch weitere Organe, insbesondere zur Feststellung eines Begünstigten aus dem Begünstigtenkreis, zur Feststellung von Zeitpunkt, Höhe und Bedingung einer Ausschüttung, zur Verwaltung des Vermögens, zur Beratung und Unterstützung des Stiftungsrats, zur Überwachung der Stiftungsverwaltung gerichtet auf Wahrung des Stiftungszwecks, zum Vorbehalt von Zustimmungen oder zur Erteilung von Weisungen sowie zur Interessenswahrung usw. einrichten darf.⁸⁰ Der Berater des Stifters muss bei Errichtung der Stiftung insoweit bedenken, wie hoch die Kosten für weitere Organe sind, welchen Mehrwert sie bringen würden, welche Aufgabe sie konkret übernehmen müssten usw. Ein Blick auf die Tendenz zur Selbstregulierung im Nonprofit-Bereich zeigt, dass durchaus auch im Rahmen von Foundation Governance Codes die Einsetzung weiterer Organe empfohlen wird.⁸¹ Fraglich ist im Einzelfall, ob die weiteren Organe für ihr Handeln allein verantwortlich sind und deren Verhalten zu einer Haftung des Stiftungsrats führen kann.⁸² Hierbei ist insbesondere an ein Auswahlverschulden (*culpa in eligendo*) zu denken. Auch ist zu überlegen, ob der Stiftungsrat bei Delegation an ein weiteres Organ seine Verantwortung wirklich aufgibt.⁸³

11. Haftung

Gemäß Art. 182 Abs. 2 S. 2 PGR handelt ein Mitglied der Verwaltung im Einklang mit den aus Art. 182 Abs. 2 S. 1 PGR fließenden Grundsätzen, wenn es sich bei seiner unternehmerischen Entscheidung nicht von sachfremden Interessen leiten ließ und vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Verbandsperson zu handeln.⁸⁴

Diese Vorschrift wurde ursprünglich im US-amerikanischen Case Law entwickelt und in das deutsche Aktienrecht übernommen (§ 93 Abs. 1 S. 2 deutsches Aktiengesetz).⁸⁵ Von dort aus wurde das liechtensteinische Gesellschaftsrecht beeinflusst. Die Business Judgment Rule ist im Bereich der Ermessensentscheidungen des Stiftungsrats gemeinnütziger Stiftungen

essenziell. Der Stiftungsrat soll animiert werden, auch Risikofreudigkeit an den Tag zu legen und sich damit nicht vorschnell der Gefahr einer Haftung auszusetzen. Die Business Judgment Rule beschränkt insoweit auch die Rolle der Revisionsstelle fundamental.⁸⁶

Die Vorschrift von § 182 Abs. 2 S. 2 PGR hat eine doppelte Wirkung. Ihre direkte Wirkung besteht darin, dass sie Stiftungsratsmitglieder vor der Haftung schützt, solange sie sich in der durch diese Vorschrift abgesteckten haftungsfreien Zone befinden.⁸⁷ Indirekt wirkt sich die Business Judgment Rule insoweit aus, als die Kontrolle durch die Revisionsstelle (sowie durch das Zusammenspiel von Aufsichtsbehörde und Gericht) dann den Stiftungsrat nicht berühren darf, solange dieser sich in dieser haftungsfreien Zone bewegt.

V. Fazit

Im liechtensteinischen Recht findet sich eine komplexe Regelung der rechtlichen Strukturen der Verwaltung und Aufsicht von gemeinnützigen Stiftungen. Diese Regelung ist wesentlich differenzierter als in anderen europäischen Rechtsordnungen. Damit verbunden ist ein Höchstmaß an Flexibilität und Gestaltungsraum. Aus diesem Grund erfreut sich die liechtensteinische Rechtsordnung bei ausländischen Stiftern sehr großer Beliebtheit. Insoweit verwundert es nicht, dass die Zahl der gemeinnützigen Stiftungen in Liechtenstein kontinuierlich ansteigt.

Die logische Folge der Verpflichtung zur Eintragung ist auch, dass die Stiftung, die eingetragen ist, zwingend der Aufsicht durch die öffentliche Verwaltung untersteht. In der Ausübung der Kontrolle kann die Stiftungsaufsichtsbehörde, die beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt angesiedelt ist, sowohl repressiv als auch präventiv tätig sein. Insoweit ist die »externe Governance« bei der liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung durchaus vergleichbar mit der Überwachung gemeinnütziger Stiftungen in Deutschland. Allerdings ermöglicht das liberale Stiftungsrechtssystem Liechtenstein durchaus eine teilweise Modifizierung der gesetzlichen Vorschriften und damit eine Anpassung der (externen) Stiftungsgovernance an die individuellen

Wünsche des Stifters.

Derzeit sind alle Stiftungsstandorte Europas einem rauen Wettbewerb ausgesetzt. Für die Entscheidung eines Stifters hinsichtlich der Wahl des Stiftungsstandortes spielen sicherlich steuerliche Gesichtspunkte eine entscheidende Rolle. Dennoch treten in diesem Zusammenhang privatrechtliche Kriterien, wie etwa das Vorhandensein einer ausgewogenen Kontrolle, immer mehr in den Vordergrund. Der liechtensteinische Gesetzgeber hat im neuen Stiftungsgesetz einen innovativen Stiftungstypus geschaffen, der sowohl von der vorherigen liechtensteinischen Stiftungsrealität als auch von vergleichbaren Modellen der Nachbarstaaten positiv abweicht. Insbesondere das neue System der Kontrolle der Kontrolleure ist für die Erhöhung des Vertrauens ausländischer Stifter essenziell. Den mehrdimensionalen Kontrollstrukturen im präventiven und repressiven Bereich kann im weiteren Prozess der Entstehung einer supranationalen Rechtsform der European Foundation⁸⁸ durchaus Modellcharakter zukommen. Die Tendenz zur Zusammenführung des steuer- und privatrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffs wird sich ebenso positiv auf eine weitere Etablierung Liechtensteins als Standort für gemeinnützige Stiftungen auswirken.

VI. Summary

Under Lichtenstein law there is a complex regulation of the legal structures for the administration and supervision of charitable foundations. The regulatory system is significantly more differentiated than in other European legal systems. Connected with this is an extremely high degree of flexibility and structural discretion. For this reason, the Lichtenstein legal system enjoys great popularity with foreign founders. Accordingly it is no surprise that the number of charitable foundations in Lichtenstein continues to rise.

The logical result of the duty of registration is also that the registered foundation is subject to the mandatory supervision of the public administration. In the exercise of the supervision, the foundation authority,

which is included in the Land and Public Register Office, may act in a penal as well as preventative manner. Thus, in this regard the »external governance« for Lichtenstein charitable foundations is entirely comparable with the supervision of charitable foundations in Germany. Nevertheless the liberal foundation law system in Lichtenstein enables a partial modification of the legal requirements and thereby an adaptation of the (external) foundation governance to the individual wishes of the founder. Currently all foundation locations in Europe are exposed to harsh competition. For founder's choice of location, taxation considerations certainly play a decisive role. Nevertheless in this connection private law considerations become increasingly prominent, such as the availability of balanced monitoring. In the new foundation law, the Lichtenstein legislation has created an innovative foundation type, which departs not only from the previous model but also from comparable models of neighbouring states. In particular the new system of 'supervising the supervisors' is essential for the increased confidence of foreign founders. The multidimensional central structures in the field of prevention and sanctioning is quite likely to achieve exemplary status in the further process of creating supra-national legal forms of the European foundation. The tendency towards the merging of the tax law and private law charitable concept would have equally positive effects on the further establishment of Lichtenstein as a location for charitable foundations.

-
- 1 LGBL. 1926, Nr. 4; vgl. LR 216.0; in der sog. Systematischen Sammlung der liechtensteinischen Rechtsvorschriften (LR) werden alle nationalen sowie supra- und internationalen Normen in ihrer jeweils konsolidierten Fassung und mit Angabe der LR-Nummer als Loseblattsammlung sowie unter www.gesetze.li veröffentlicht; im Weiteren werden die gesetzlichen Vorschriften mit Angaben der LR-Nummern zitiert.
 - 2 Das PGR wurde vom liechtensteinischen Landtag am 20.1.1926 erlassen. Die Entstehung des PGR stand im zeitlichen Zusammenhang zur wirtschaftlichen und politischen Distanzierung von Österreich und der Annäherung an die Schweiz, mit der 1923 der Zollvertrag (LGBL. 1923, Nr. 24; vgl. dazu *Marxer und Partner*, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht, 2009, 29) abgeschlossen wurde. Es war erklärtes Ziel des PGR, durch die sehr liberalen und flexiblen Regelungen im Gesellschaftsrecht ausländische Investoren anzuziehen. Der Text des PGR wurde von den zwei damals sehr bedeutenden liechtensteinischen Juristen, nämlich Wilhelm Beck und Emil Beck ausgearbeitet. Zum PGR gibt es keine »Erläuternden Bemerkungen« im eigentlichen Sinne, sondern nur den sog. »Kurzen Bericht zum

Personen- und Gesellschaftsrecht«; vgl. Abdruck in Jus & News 2006, 295 ff. (mit Einleitung von F. Marxer).

- 3 Gesetz vom 26.06.2008 über die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts, LGBL 2008, Nr. 220.
- 4 Vgl. Schurr, Vorwort, Gemeinnützige Stiftung und Stiftungsmanagement, 2010, V.
- 5 Schurr, Die Foundation Governance als Schlüsselement im Wettbewerb der Stiftungsrechtsordnungen, PSR 2010, 64.
- 6 Vgl. etwa EuGH v. 14.9.2006 - C-384/06 - Stauffer - und v. 27.1.2009 - C-318/07 - Persche; vgl. hierzu Schurr, Die gemeinnützige Stiftung in Liechtenstein – Potential für die Zukunft, in: Schurr (Hrsg.), Gemeinnützige Stiftung und Stiftungsmanagement, 63, 76 f.
- 7 So normiert beispielsweise Art. 552 § 14 Abs. 4 PGR die Eintragungspflicht für gemeinnützige Stiftungen, Art. 552 § 29 Abs. 1 PGR ordnet die obligatorische Beaufsichtigung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde an.
- 8 Vgl. hierzu Projekt »Futuro« – Vision für den Finanzplatz Liechtenstein unter Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher Bedürfnisse, Schlussbericht, 2008, 42 f; abrufbar unter <http://www.liechtenstein.li/pdf-fl-staat-regierung-futuro-bericht.pdf>.
- 9 Vgl. <http://www.llv.li/llv-gboera-oera-amts-geschaefte-hinterlegung-im-oeffentlichkeitsregisterstiftung.htm>.
- 10 Hinzuweisen ist noch darauf, dass die liechtensteinische Rechtsordnung als Gestaltungsalternative zur Stiftung auch den Trust (Treuhänderschaft) zur Verfügung stellt (Art. 897-932 PGR). Der liechtensteinische Trust ist auch als Rechtsform für philanthropische Zielsetzungen von äußerst großer Bedeutung. Die Wesensverwandtschaft zwischen Stiftung und Trust ist freilich lediglich funktionaler Natur; bei rechtsdogmatischer Betrachtung handelt es sich nur bei der Stiftung um eine Rechtsperson, während es sich beim Liechtensteinischen Trust um ein auf equity beruhendes Rechtsverhältnis handelt, das schuld- und sachenrechtliche Elemente aufweist; vgl. hierzu Schurr, Der Trust im Fürstentum Liechtenstein – Rechtsdogmatische und rechtsvergleichende Überlegungen, in: Altmeyden/Fitz/Honsell (Hrsg.), Festschrift Günther H. Roth, 2011, 261, 264.
- 11 Vgl. hierzu Jakob, Die liechtensteinische Stiftung, 2009, Rz. 129.
- 12 Vgl. dazu Hüttemann, Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, ZHR 167 (2003), 35, 46.
- 13 Weiterführend zur Neuregelung des Hinterlegungsverfahrens: vgl. Hammermann, in: Schauer (Hrsg.), Kurzkommentar zum Liechtensteinischen Stiftungsrecht, 2009, Art. 552 § 20 Rz. 3 ff.
- 14 Vgl. dazu Schurr, Die gemeinnützige Stiftung in Liechtenstein – Potential für die Zukunft, in: Schurr (Hrsg.), Gemeinnützige Stiftung und Stiftungsmanagement, 63, 80.
- 15 Beispiel: Die Alpha-Stiftung fördert einen bestimmten Bereich der Forschung, indem Forschungsgelder in Form von Stipendien öffentlich ausgeschrieben werden, um die sich jeder bewerben kann.
- 16 Beispiel: Die Beta-Stiftung fördert die Mitglieder einer großen Familie in Form von Studienbeihilfen unter der Bedingung, dass bestimmte Studienleistungen

erbracht werden.

- 17 Weiterführend zur gesellschaftlichen Bedeutung der gemeinnützigen Stiftung und zum Gemeinwohlbegriff: vgl. *Beuthien/Gummert/Schwake*, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts V, 3. Auflage, 2009, § 77 Rz. 1 ff.
- 18 Zur Differenzierung: *Beuthien/Gummert/Schwake*, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts V, 3. Auflage, 2009, § 79 Rz. 69.
- 19 Siehe dazu oben II.
- 20 Zu den Aufgaben und der Organisation der Stiftungsaufsichtsbehörde: vgl. *Hammermann*, Die beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt angesiedelte neue Stiftungsaufsichtsbehörde, in: Hochschule Liechtenstein (Hrsg.), Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, 2008, 67.
- 21 Vgl. Gesetz vom 23.9.2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (SteG), LGBL 2010, Nr. 340; vgl. LR Nr. 640.0.
- 22 Art. 107 Abs. 4a PGR: »Wo das Gesetz von gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken spricht, sind darunter solche Zwecke zu verstehen, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt insbesondere vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf karitativem, religiösem, humanitärem, wissenschaftlichem, kulturellem, sittlichem, sozialem, sportlichem oder ökologischem Gebiet nützt, auch wenn durch die Tätigkeit nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird«; diese Vorschrift wurde mit dem Gesetz vom 26.6.2008 über die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts, LGBL 2008, Nr. 220, eingeführt.
- 23 Vgl. *Schauer*, in: *Schauer* (Hrsg.), Kurzkommentar zum Liechtensteinischen Stiftungsrecht, Art. 107 Rz. 1.
- 24 Vgl. *Schurr* (Fn. 14), 63, 71.
- 25 Vgl. oben Ziff. II.
- 26 Vgl. *Schauer* (Fn. 23), Art. 107 Rz. 1.
- 27 *Schurr* (Fn. 14), 63, 72 f.
- 28 Vgl. hierzu *Frick*, Philanthropic Finance – Umfeld für Einsatzmöglichkeiten der gemeinnützigen liechtensteinischen Stiftung, in: *Schurr* (Hrsg.), Gemeinnützige Stiftung und Stiftungsmanagement, 5.
- 29 Vgl. hierzu *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, 1995, § 1 Rz. 23; *Arnold*, Privatstiftungsgesetz Kommentar, 2. Auflage, 2007, Einleitung Rz. 10; *Jud*, Die Privatstiftung zur Begünstigung der Allgemeinheit, JBl 2003, 771 ff.; *Varro*, Stiftungseingangssteuer, 2010, 10.
- 30 *Schauer* (Fn. 23), Art. 107 Abs. 4a, Rz. 2.
- 31 *D. Prinz Michael von und zu Liechtenstein*, Die konkreten Einsatzmöglichkeiten einer gemeinnützigen Stiftung, in: Hochschule Liechtenstein (Hrsg.), Das Neue Liechtensteinische Stiftungsrecht, 111.
- 32 *Schurr* (Fn. 14), 63, 73 f.
- 33 Vgl. ähnlich im deutschen Recht: *Seifart/v. Campenhausen*, Stiftungsrechtshandbuch, 2009, § 2 Rz. 11; allerdings findet sich in Deutschland die Definition der Gemeinnützigkeit auf Bundesebene lediglich in Art. 52 ff. AO; vgl. hierzu *Beuthien/Gummert/Richter*, Münchener Handbuch des

Gesellschaftsrechts, § 98 Rz. 12 ff; daneben definieren einige Landesstiftungsgesetze den Gemeinnützigkeitsbegriff für das Verwaltungs- und das Privatrecht, vgl. etwa Art. 1 Abs. 3 Satz 2 BayStG.

34 Schurr (Fn. 14), 63, 73.

35 Vgl. dazu etwa Schmidt-Jortzig, Stifterfreiheit – Bedingungen eines Grundrechts auf Stiftung, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis – Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, 2005, 55 ff.

36 Vgl. hierzu, in: Seifart/v. Campenhausen/Hof, Stiftungsrechtshandbuch, § 4 Rz. 8 ff; für das deutsche Recht kann hierbei insbesondere auf Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 Grundgesetz (GG) verwiesen werden.

37 Vgl. Art. 552 § 29 Abs. 1 PGR

38 Vgl. hierzu Schurr (Fn. 14), 63, 75.

39 Als Beispiel hierfür wird oft der Betrieb eines Museumsshop herangezogen, vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2010, § 5 Rz. 12

40 Vgl. Hosp/Langer, Steuerstandort Liechtenstein, 2011, 56.

41 Zum Begriff der Venture Philanthropy aus liechtensteinischer Perspektive, vgl. Frick (Fn. 28), 5.

42 Vgl. zu gemischten Stiftungszwecken: Schauer (Fn. 23), Art. 552 § 3 Rz. 8 ff.

43 Die empirische Studie »Umfrage Gesellschaftsrecht« wurde vom Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht an der Universität Liechtenstein durchgeführt und im Dezember 2010 abgeschlossen.

44 Vgl. Art. 4 Abs. 3 SteG in der Entwurfsfassung.

45 Vgl. etwa den Swiss Foundation Code, mit Kommentierung veröffentlicht bei Sprecher/Egger/Janssen (Hrsg.), Swiss Foundation Code 2009 mit Kommentar, 2009.

46 Schurr (Fn. 14), 63, 87.

47 Zwiefelhofer, Die Kontroll- und Überwachungsorgane einer Stiftung, in: Hochschule Liechtenstein (Hrsg.), Das Neue Liechtensteinische Stiftungsrecht, 123 ff.

48 Jakob, (Fn. 11), Rz. 454; Schurr, Die Foundation Governance als Schlüsselement im Wettbewerb der Stiftungsrechtsordnungen, PSR 2010, 64, 65.

49 Vgl. zu diesem Thema Jakob, Das neue System der Foundation Governance – interne und externe Stiftungsaufsicht im neuen liechtensteinischen Stiftungsrecht, LJZ 2008, 83.

50 Schurr (Fn. 14), 63, 88.

51 Vgl. hierzu etwa auch Fleischer, Die Business Judgment Rule: Vom Richterrecht zur Kodifizierung, ZIP 2004, 685.

52 Vgl. hierzu Gasser, Neue Pflichten und Gestaltungsmöglichkeiten des Stiftungsrats, in: Hochschule Liechtenstein (Hrsg.), Das Neue Liechtensteinische Stiftungsrecht, 155 ff; Torggler, Zur Business Judgment Rule gem. Art 182 Abs. 2 PGR, LJZ 2009, 56.

53 Vgl. OGH v. 4.6.2009, PSR 2010, 90 (mit Anmerkung Schurr) hierbei wurde Empfehlung 11 des Swiss Foundation Code 2009, die sich mit Interessenskonflikten befasst, vom liechtensteinischen Höchstgericht als

Entscheidungsgrundlage herangezogen; vgl. zu dieser Vorschrift Sprecher/Egger/Janssen (Hrsg.), Swiss Foundation Code 2009 mit Kommentar, 2009, 70.

- 54 Vgl. *Jakob* (Fn. 48), 83.
- 55 *Schurr* (Fn. 14), 63, 89.
- 56 Vgl. zur Rechtslage seit der Modernisierung des deutschen Stiftungsrechts von 2002: *Richter* (Fn. 33), § 103 Rz. 7 ff.
- 57 *Hof* (Fn. 36), § 10 Rz. 1.
- 58 In der Schweiz sind gemäß Art. 87 Abs. 1 ZGB Familienstiftungen von der Stiftungsaufsicht befreit.
- 59 *Jakob* (Fn. 11), Rz. 445.
- 60 Vgl. etwa die Empfehlungen 4 ff. des Swiss Foundation Code 2009, welche die Kernelemente der Arbeit des Stiftungsrates normieren, und die Empfehlung 14 und 15, die sich mit der Revisionsstelle und weiteren Organen (Beiräten) befassen; zu diesen Vorschriften siehe Sprecher/Egger/Janssen (Hrsg.), Swiss Foundation Code 2009 mit Kommentar, 47, 80, 83.
- 61 *Jakob* (Fn. 11), Rz. 456.
- 62 *Schurr* (Fn. 14), 63, 90.
- 63 Zu dieser Erkenntnis kam auch die empirische Studie »Umfrage Gesellschaftsrecht«, die vom Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht an der Universität Liechtenstein durchgeführt und im Dezember 2010 abgeschlossen wurde.
- 64 Die Bestellung einer Revisionsstelle ist auch bei nicht gemeinnützigen Stiftungen, die sich freiwillig der Aufsicht unterstellt haben, zwingend; vgl. BuA Nr. 13/2008, 102; Schauer/*Heiss*, Kurzkomentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, Art. 552 § 27, Rz. 2.
- 65 Dieses Verfahren wird in dem am 01.01.2011 inkraft getretenen Außerstreitgesetz näher geregelt, und überwiegend als Außerstreitverfahren bezeichnet.
- 66 *Schurr* (Fn. 14), 63, 91.
- 67 Das Subsidiaritätsprinzip kommt z.B. in Art. 552 § 33 Abs. 1 Ziff. 2 PGR zum Ausdruck, vgl. Schauer/*Rick*, (Fn. 23), Art. 552 § 33-35, Rz. 12.
- 68 *Jakob*, Die Begrenzung und der Ausschluss der Stiftungsrechtlichen Kontrolle, ZSt 2006, 63 ff, 66; *Jakob* (Fn. 11), Rz. 459.
- 69 Schauer/*Hammermann*, Kurzkomentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, Art. 552 § 29, Rz. 7 ff.
- 70 *Schurr* (Fn. 14), 63, 92.
- 71 *Schurr* (Fn. 14), 63, 93.
- 72 Zum Funktionsmechanismus der Revisionsstelle nach neuem Schweizer Recht vgl. etwa *Cavegn*, Die Revision der Revision von Stiftungen und Vereinen, 2008, 15 ff.
- 73 Vgl. hierzu *Hammermann*, Die neue Stiftungsrechtsverordnung, Liechtenstein-Journal 2009, 36.
- 74 *Schurr* (Fn. 14), 63, 94 f.
- 75 *Jakob* (Fn. 11), Rz. 378 ff.
- 76 *Heiss* (Fn. 63), Art. 552 § 27, Rz. 10.

- 77 Vgl. hierzu etwa *Cavegn*, Die Revision der Revision von Stiftungen und Vereinen, 111.
- 78 *Jakob* (Fn. 11), Rz. 383.
- 79 *Jakob* (Fn. 11), Rz. 385.
- 80 *Heiss* (Fn. 63), Art. 552 § 28, Rz. 9.
- 81 Vgl. etwa Empfehlung 15 des Swiss Foundation Code.
- 82 So *Heiss* (Fn. 63), Art. 552 § 28, Rz. 14.
- 83 Sprecher/Egger/Janssen (Hrsg.), Swiss Foundation Code 2009 mit Kommentar, 84.
- 84 *Jakob*, (Fn. 11), Rz. 348 ff.
- 85 Vgl. *Fleischer*, Die Business Judgment Rule: Vom Richterrecht zur Kodifizierung, ZIP 2004, 685; spezifisch zum Stiftungsrecht vgl. v. *Hippel*, Gilt die Business Judgment Rule auch im Stiftungsrecht?, in: Baum/Fleckner/Hellgardt/Roth (Hrsg.), Perspektiven des Wirtschaftsrechts – Beiträge für J. Hopt aus Anlass seiner Emeritierung, 2008, 167.
- 86 Vgl. hierzu Ziff. 7.10.
- 87 *Gasser*, Neue Pflichten und Gestaltungsmöglichkeiten des Stiftungsrats, in: Hochschule Liechtenstein (Hrsg.), Das Neue Liechtensteinische Stiftungsrecht, 171; vgl. auch *Torggler* (Fn. 51), 56.
- 88 Vgl. hierzu Schlüter/Stolte, Stiftungsrecht (2007), Kap. 1 Rz. 22

Venture Philanthropy – Haftung von Stiftungen für Strategieberatung am Beispiel des Schweizer Rechts

DANIELA SCHÖNENBERG

- I. Einleitung
 - 1. Venture Philanthropy
 - 2. Problemstellung
- II. Untersuchung der Rechtsbeziehungen
 - 1. Beratung
 - 2. Einsitz in Gremien
 - 3. Einbezug in wichtige Entscheide
- III. Abschließende Betrachtung
- IV. Zusammenfassung
- V. Summary

I. Einleitung

1. Venture Philanthropy

a) Verbreitung

Die Grenzen zwischen dem Non-Profit-Sektor¹ und dem Markt verwischen zusehends. Einerseits werden Diskussionen über den Transfer ökonomischer Handlungsmaximen in den Dritten Sektor respektive Non-Profit-Sektor geführt². Andererseits dringen Philanthropen mit einem unternehmerischen Hintergrund (z.B. in den Bereichen Private Equity oder alternative Investitionen) in diesen Bereich ein³.

Die Venture Philanthropy fügt sich in diese Entwicklungen ein. Der Begriff »Venture Philanthropy« setzt sich aus zwei Bestandteilen zusammen: Venture Capital und Philanthropy. Venture Kapitalisten beteiligen sich am Eigenkapital eines nicht-börsennotierten

Unternehmens⁴. Mit dieser Investition in junge Unternehmen, welche sich in einer Wachstumsphase befinden, erhoffen sie sich eine hohe Rendite sowie einen lukrativen Ausstieg⁵. Venture Kapitalisten beschränken sich im Gegensatz zu den herkömmlichen Investoren aber nicht auf das Zur-Verfügung-Stellen finanzieller Ressourcen, sondern bringen auch Managementunterstützung ein⁶. Das Centre for Philanthropy Studies (CEPS) der Universität Basel versteht unter Philanthropy »jede private freiwillige Handlung für einen gemeinnützigen Zweck«⁷. Ein Venture Philanthrop hat sich bei der Vergabe von Geldern an Sozialunternehmen an den Praktiken der Venture Kapitalisten zu orientieren. Es geht um den Transfer ökonomischer Handlungsmaximen in den Non-Profit-Sektor⁸.

Wissenschaftlich untersucht wurde die Venture Philanthropy kaum⁹. Bis anhin befassten sich praktisch nur Ökonomen und Sozialwissenschaftler mit diesem Thema. Die Auswahl der Autoren des im März 2010 in Deutschland von *Hoelscher/Ebermann/Schlüter* herausgegebenen Buches mit dem Titel »Venture Philanthropy in Theorie und Praxis«¹⁰ bestätigt dies. Die folgenden Ausführungen zeigen auf, dass sich im Zusammenhang mit der Venture Philanthropy auch verschiedenste juristische Probleme stellen.

Die Ursprünge der Venture Philanthropy liegen in den USA. Der Begriff »Venture Philanthropy« wurde 1969 erstmals vom amerikanischen Philanthropen *John D. Rockefeller III* in einer Anhörung zu einer Steuerreform vor dem US-Kongress verwendet¹¹. Der Begriff tauchte im Jahre 1984 erneut auf, um eine neue Generation von jungen Philanthropen zu beschreiben, welche eine aktivere Rolle bei der Vergabe von Fördergeldern einnahmen als die vorhergehenden Generationen¹². Er entfachte in den 90er-Jahren des letzten Jahrhunderts eine heftige Debatte über neue Formen hoch engagierter Vergaben von Fördergeldern durch Stiftungen¹³. Als Geburtsstunde der Venture Philanthropy wird oft der Frühling 1997 angesehen, in welchem der Artikel von *Letts/Ryan/Grossmann* »*Virtuous Capital: What Foundations Can Learn from Venture Capitalists*«¹⁴ im Harvard Business Review erschien – und dies obwohl im gesamten Artikel niemals der Begriff »Venture Philanthropy« auftaucht¹⁵. *Letts/Ryan/Grossmann* beschäftigen sich in diesem einflussreichen Artikel mit der Arbeitsweise von Stiftungen. Sie

stellen fest, dass viele Sozialprojekte mit großen Hoffnungen und Versprechungen beginnen, jedoch lediglich mit kleinen Auswirkungen und geringen Erfolgsaussichten enden. Sie vergleichen den Umgang von Venture Kapitalisten mit ihren Start-up-Unternehmen mit der Zusammenarbeit von Stiftungen und Non-Profit-Organisationen. Diesen Vergleich nehmen sie anhand einiger ausgewählter Kriterien vor: Risikomanagement und Erfolgsmessung, Enge der Beziehung, Betrag der Unterstützungsleistung, Dauer der Unterstützung und Ausstiegsmöglichkeit. *Letts/Ryan/Grossmann* sind der Ansicht, dass die Diskussion dieser Unterschiede den Ausgangspunkt für einen Prozess der Reflexion und des Wandels im Non-Profit-Sektor darstellen könnte. Es folgten weitere Artikel von verschiedensten Autoren. *Porter/Kramer* publizierten im Jahre 1999 »Philanthropy's New Agenda: Creating Value«¹⁶. Sie forderten Stiftungen zur Schaffung von Mehrwert und zu strategisch besserem Arbeiten auf¹⁷. Zur selben Zeit begannen sich auch [dot.com](http://www.dot.com)-Unternehmer für Venture Philanthropy zu interessieren, deren Eindringen in den sozialen Sektor jedoch nicht immer begrüßt wurde¹⁸.

Auch in Europa breitet sich die Venture Philanthropy aus. Dazu beigetragen hat unter anderem die im Jahre 2004 gegründete European Venture Philanthropy Association (EVPA)¹⁹. Sie organisiert Konferenzen und stellt Informationsmaterial und Publikationen auf ihrer Homepage zur Verfügung. Bei der EVPA sind aus der Schweiz als Vollmitglied die EH Foundation sowie LGT Venture Philanthropy vertreten, als assoziierte Mitglieder die AlphaMundi Group Limited, die Convivatus Social Capital GmbH, die École Polytechnique Fédérale de Lausanne (EPFL) sowie UBS Philanthropy & Values-Based Investing²⁰. Zu den Vollmitgliedern aus Deutschland zählen Ashoka, die Auridis GmbH, BonVenture, die Canopus Foundation, der Social Venture Fund und die Stiftung Charité, zu den assoziierten Mitgliedern die Bertelsmann Stiftung, die BMW Stiftung Herbert Quandt, das Centre for Entrepreneurial and Financial Studies (CEFS), das Centre for Social Investment (CSI), Convivatus, die Forum for Active Philanthropy GmbH, die Halder Beteiligungsberatung GmbH sowie Wellington Partners²¹.

b) Akteure

Als Venture Philanthropen kommen beispielsweise Stiftungen oder Social Venture Capital-Fonds in Frage²². Der folgende Beitrag beschränkt sich auf Stiftungen, da es sich bei ihnen um die ursprünglichen Akteure der Venture Philanthropy handelt²³. Dabei werden die nach Schweizer Recht errichteten Stiftungen untersucht. Das Stiftungsrecht ist in Art. 80 ff. des Zivilgesetzbuches (ZGB)²⁴ geregelt.

Die Rechtsform der geförderten Sozialunternehmen hängt vom Land ab, in welchem sie ihren Sitz haben. Sozialunternehmen können beispielsweise in der Schweiz in der Rechtsform gemeinnütziger Aktiengesellschaften oder gemeinnütziger Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) errichtet werden. Art. 620 Abs. 3 des Obligationenrechts (OR)²⁵ hält fest, dass die Aktiengesellschaft auch für andere als wirtschaftliche Zwecke gegründet werden kann. Sie kann – selbst wenn dies eine Ausnahme darstellt – ebenfalls für ideale Zwecke Anwendung finden²⁶. Seit dem Inkrafttreten des neuen Rechts der GmbH am 1. Januar 2008 sind auch gemeinnützige GmbHs zugelassen und damit die Verfolgung nichtwirtschaftlicher Zwecke²⁷. Der vorliegende Beitrag beschränkt sich auf nach Schweizer Recht errichtete Aktiengesellschaften. Grund dafür ist, dass die Schweiz als »Land der Aktiengesellschaften« gilt²⁸. Überdies fokussieren auch die Schweizer Venture Kapitalisten bei den unterstützten Unternehmen auf Aktiengesellschaften²⁹. Motiv dafür ist, dass sich diese Gesellschaftsform für Wachstumsgesellschaften am besten eignet³⁰. Die Gesellschaftsform der Aktiengesellschaft ist normalerweise auf Gewinnstrebigkeit ausgerichtet³¹. Außerdem gilt im Aktienrecht der Grundsatz der freien Übertragbarkeit der Mitgliedschaft³². Die Gewinne der Aktiengesellschaft werden den Aktionären als Dividenden ausgeschüttet (siehe Art. 798 OR)³³. Überdies kann der Aktionär auch durch die Veräußerung von Aktien zu Geld kommen. Obwohl sich die Ausführungen auf nach Schweizer Recht errichtete juristische Personen beschränken, können die nachfolgenden Überlegungen in die in den Nachbarländern geführten Diskussionen über Venture Philanthropy einfließen.

2. Problemstellung

Bei der Venture Philanthropy geht es um den Transfer ökonomischer Handlungsweisen in den Dritten Sektor. Die mannigfaltigen Definitionen spiegeln nicht nur die verschiedenen kulturellen Hintergründe wider, sondern auch die unterschiedlichen Branchenzugehörigkeiten³⁴. So definiert etwa die EVPA die Venture Philanthropy folgendermaßen³⁵:

»Venture philanthropy is an approach to charitable giving that applies venture capital principles, such as long-term investment and hands-on support, to the social economy. Venture philanthropists work in partnership with a wide range of organisations that have a clear social objective. These organisations may be charities, social enterprises or socially driven commercial businesses, with the precise organisational form subject to country-specific legal and cultural norms.«

Im Umfeld der Venture Philanthropy werden auch Ausdrücke wie »strategic philanthropy«, »high-engagement philanthropy«, »effective philanthropy«, »philanthropic investment«³⁶ sowie »philanthropic funding«³⁷ verwendet. Jüngst ist gar ein Artikel mit dem Titel »catalytic philanthropy«³⁸ erschienen. Mit diesen Ausdrücken sollen verschiedene Nuancen des philanthropischen Handelns betont werden. Im Deutschen findet man statt des englischen Begriffs »venture philanthropy« den Begriff »soziales Risikokapital«, der jedoch das Thema nur unzureichend trifft, da mit Risikokapital die vielfältigen Möglichkeiten des philanthropischen Engagements im Rahmen von Venture Capital-Gesellschaften nur sehr eingeschränkt beschrieben sind³⁹. Mit der Venture Philanthropy wird auch Vokabular (z.B. »due diligence«, »risk assessment«, »capital markets«, »equity investments«, »return on investment«, »portfolio«), welches sich auf die Profit-Welt bezieht, in den Non-Profit-Sektor eingebracht⁴⁰

Bei den verschiedenen Definitionen der Venture Philanthropy können immer wieder dieselben Forderungen extrapoliert werden: Es geht im Kern darum, dass sich Stiftungen gewinnbringender, intensiver und längerfristiger engagieren sollten⁴¹. Die Forderung nach einem gewinnbringenden Engagement⁴² bedeutet beispielsweise, dass Stiftungen bei der philanthropischen Vergabe von Geldern einen Gewinn erwirtschaften sollten. Das gewinnbringende Engagement aus monetärer Sicht nehmen Stiftungen traditionellerweise auf der

Mittelbewirtschaftungsseite vor. Dabei berücksichtigen sie aber normalerweise keine philanthropischen Zwecke⁴³, sondern streben lediglich einen möglichst hohen finanziellen Gewinn an. Sie können Aktiengesellschaften auf der Mittelbewirtschaftungsseite Eigen- oder Fremdkapital zur Verfügung stellen. Stiftungen haben auf der Mittelbewirtschaftungsseite das Ziel, einen möglichst hohen Ertrag zu erwirtschaften, welchen sie auf der Mittelverwendungsseite – in Vornahme des philanthropischen Engagements – ihren Destinatären ausschütten können. Die Forderung nach einem gewinnbringenden Engagement führt dazu, dass die Mittelbewirtschaftungs- und Mittelverwendungsseite nicht mehr strikt voneinander zu trennen, sondern zweckgerichtete Vermögensanlagen vorzunehmen sind. Zweckgerichtete Vermögensanlagen sind zulässig, sofern sowohl der Stiftungszweck (Vorgabe auf der Mittelverwendungsseite) als auch die geltenden Vermögensanlageregeln (Vorgabe auf der Mittelbewirtschaftungsseite) berücksichtigt werden.

Die Venture Philanthropy fordert Stiftungen auf, sich intensiver zu engagieren. Stiftungen sollten gegenüber den von ihnen unterstützten Unternehmen wie Venture Kapitalisten beratend tätig sein, Einsitz in Gremien der unterstützten Gesellschaft nehmen sowie bei wichtigen Entscheiden mitreden⁴⁴. Bis anhin haben sich gewisse Stiftungen bei ihrer Zweckverwirklichung auf die Vergabe von Geldern an ihre Destinatäre beschränkt. Die Forderungen der Venture Philanthropy können daher dazu führen, dass solche Stiftungen mit neuen Fragestellungen konfrontiert werden. Stiftungen können das intensivere Engagement wahrnehmen, indem sie beispielsweise den unterstützten Unternehmen Dienstleistungen wie Beratung oder Information, Strategieplanung, Marketing und Kommunikation, Unterstützung in der Öffentlichkeitsarbeit, Vermittlung von Beziehungen bzw. Schaffung von Informationsnetzwerken sowie Coaching der Führungskräfte und die Aus- und Weiterbildung von Mitarbeitern zur Verfügung stellen⁴⁵. Nachfolgend geht es darum aufzuzeigen, welche Verträge Stiftungen aufgrund des intensiveren Engagements mit den von ihnen unterstützten Aktiengesellschaften eingehen und welche haftungsrechtlichen Konsequenzen sich daraus für Stiftungen ergeben. Auf die Haftungssituation der Stiftungsorgane wird nicht näher eingegangen⁴⁶.

II. Untersuchung der Rechtsbeziehungen

1. Beratung

a) Qualifikation des Vertragsverhältnisses

Die Venture Philanthropy fordert Stiftungen auf, wie Venture Kapitalisten beratend tätig zu sein (z.B. Strategieberatung). Diese Beratungsleistungen werden in der Regel von den Stiftungsorganen (z.B. Stiftungsrat, Geschäftsführer) erbracht. Die Organe der Stiftung verpflichten gemäß Art. 55 Abs. 2 ZGB die Stiftung sowohl durch den Abschluss von Rechtsgeschäften als auch durch ihr sonstiges Verhalten. Sofern aus der Stiftungsurkunde und den-reglementen nichts anderes hervorgeht, kann davon ausgegangen werden, dass deren Vertretungsbefugnis⁴⁷ gegeben ist. Werden sie für die unterstützte Aktiengesellschaft beratend tätig, besteht zwischen diesem Rechtsgeschäft und dem Stiftungszweck ein Zusammenhang. Somit wird ihr rechtsgeschäftliches Handeln der Stiftung als juristischer Person angerechnet.

Eine Stiftung, welche Beratungsdienstleistungen zur Verfügung stellt, geht mit den von ihr unterstützten Aktiengesellschaften ein Vertragsverhältnis ein. Dabei wird es sich meist um einen Auftrag (Art. 394 ff. OR) handeln.

Als Beauftragte verpflichtet sich die Stiftung gemäß Art. 394 Abs. 1 OR durch die Annahme des Auftrags, die ihr übertragenen Geschäfte und Dienste vertragsgemäß zu besorgen. Beim Auftrag wird zwischen einem Tathandlungs- und einem Rechtshandlungsauftrag unterschieden⁴⁸. Die Beauftragte verpflichtet sich beispielsweise beim Tathandlungsauftrag zur Leistung von (faktischen) Diensten irgendwelcher Art⁴⁹. Die Stiftung kann sich so in einem Expertenvertrag verpflichten, als Expertin tätig zu werden oder die unterstützten Aktiengesellschaften in bestimmten Angelegenheiten zu beraten.

Die Beratung kann von der Stiftung entgeltlich oder unentgeltlich angeboten werden. Beim Auftrag ist eine Vergütung zu leisten, wenn sie verabredet oder üblich ist (Art. 394 Abs. 3 OR). Da in der heutigen Zeit Dienstleistungen regelmäßig nicht unentgeltlich erbracht werden, ist

praktisch von einer Umkehr der gesetzlichen Vermutung auszugehen⁵⁰. Üblichkeit betrifft auch die Höhe der Vergütung⁵¹. Die Stiftung hat als Beauftragte einen gewissen Ermessensspielraum bei der Honorarfestlegung⁵². Sie hat die Möglichkeit, das Honorar bewusst unter dem üblicherweise geschuldeten Honorar festzulegen und auf diese Weise einen Auftrag zu einem sog. Freundschaftspreis einzugehen. Wird die Stiftung im Rahmen der Ausschüttung von Stiftungsmitteln an ihre Destinatäre beratend tätig, ist davon auszugehen, dass sie diese Beratung unentgeltlich erbringt. Werden diese Beratungsleistungen in der Stiftung von einem Rechtsanwalt vorgenommen, stellt sich die Frage nach der Zulässigkeit von kostenlosen Beratungsleistungen⁵³. In der Schweiz sind jedoch der Anwalt und der Klient bei der Festlegung von Art und Höhe der Vergütung grundsätzlich frei⁵⁴.

b) Mögliche Haftungsfolgen

Eine als Venture Philanthropin handelnde Stiftung geht durch ihre Beratungstätigkeit gewisse Haftungsrisiken ein. Dabei wird ihr das Verhalten ihrer Organe gemäß Art. 55 Abs. 2 ZGB zugerechnet⁵⁵. Für eine Haftung der Stiftung müssen folgende allgemeinen Haftungsvoraussetzungen erfüllt sein (zu den Haftungsnormen siehe lit. aa und bb): Passivlegitimation; Schaden; Verletzung einer vertraglichen Pflicht respektive Widerrechtlichkeit; natürlicher und adäquater Kausalzusammenhang zwischen der Vertragsverletzung respektive Widerrechtlichkeit und dem Schaden; Verantwortlichkeit der Schuldnerin respektive Verschulden. Durch die beratende Tätigkeit kann nicht nur die unterstützte Aktiengesellschaft, sondern können auch deren Gläubiger geschädigt werden. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die Aktiengesellschaft als Geschädigte. Die Stiftung kann gegenüber der unterstützten Aktiengesellschaft aus aa) vertraglicher Haftung und bb) außervertraglicher Haftung haftbar werden.

aa) Die Stiftung kann aus dem Beratungsvertrag nach Art. 97 Abs. 1 OR i.V.m. Art. 398 Abs. 2 OR haftbar werden, sofern die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen erfüllt sind. Ist die Stiftung unentgeltlich tätig, kann sie sich auf Art. 99 Abs. 2 OR berufen. Gemäß Art. 99 Abs. 2 OR

richtet sich das Maß der Haftung nach der besonderen Natur des Geschäfts und wird insbesondere milder beurteilt, wenn das Geschäft für den Schuldner keinerlei Vorteil bezweckt. Nach der Systematik des Gesetzes soll mit dieser Bestimmung der Sorgfaltsmaßstab gesenkt werden. Die herrschende Lehre geht daher davon aus, dass bei Gefälligkeitsleistungen und unentgeltlichen Geschäften leichtes Verschulden grundsätzlich keine Haftung begründet⁵⁶. Die Rechtsprechung sieht jedoch in Art. 99 Abs. 2 OR eine Art Herabsetzungsgrund, um einen bestehenden Anspruch zu »mildern«⁵⁷. Die Unentgeltlichkeit ist im Rahmen von Art. 99 Abs. 2 OR bei der Schadenersatzbemessung (mit Zurückhaltung) zu berücksichtigen⁵⁸.

bb) Die Stiftung kann auch aus außervertraglicher Haftung haftbar werden. Als Haftungsgrundlage kommt beispielsweise Art. 754 Abs. 1 OR in Betracht. Bei der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit sind gemäß Art. 754 Abs. 1 OR neben den Mitgliedern des Verwaltungsrates der Aktiengesellschaft alle mit der Geschäftsführung oder mit der Liquidation befassten Personen sowohl der Gesellschaft als den einzelnen Aktionären und Gesellschaftsgläubigern für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursachen. Zum Kreis der Haftpflichtigen gehören somit neben den formellen auch die faktischen Organe der Aktiengesellschaft⁵⁹. Faktische Organe sind Personen, welche tatsächlich Organen vorbehaltene Entscheide treffen oder die eigentliche Geschäftsführung besorgen und so die Willensbildung der Gesellschaft maßgebend mitbestimmen⁶⁰.

Problematisch ist im vorliegenden Zusammenhang, ob die Passivlegitimation der Stiftung für eine Klage aus aktienrechtlicher Verantwortlichkeit gegeben ist. Als juristische Person kann sie nicht formelles Organ der Aktiengesellschaft werden (siehe Art. 707 Abs. 3 OR). Unter bestimmten Voraussetzungen kann sie jedoch als deren faktisches Organ angesehen werden. Die Stiftung als juristische Person haftet als faktisches Organ, wenn sie aufgrund ihrer Machtstellung mit Weisungen und Entscheidungen in die Geschäftsführung der Aktiengesellschaft auf oberster Ebene direkt eingegriffen hat⁶¹. Somit kann auch die faktische Einwirkung einer juristischen Person zu einer Organhaftung führen, obwohl sie selber nur über natürliche Personen eine

Organstellung beanspruchen könnte⁶².

Die Beratungstätigkeit kann zur Qualifikation der Stiftung als faktisches Organ der unterstützten Aktiengesellschaft führen. Die Stiftung kann als externe Beraterin mit dem Aufzeigen möglicher Geschäftsstrategien, Marktanalysen oder rechtlicher Risiken erheblichen Einfluss auf den Verwaltungsrat oder die Geschäftsleitung der unterstützten Aktiengesellschaft nehmen⁶³. Ein solches Verhalten alleine begründet jedoch noch keine faktische Organstellung. Faktisches Organ kann nur sein, wer an Entscheidungen in einer Weise mitwirkt, die wesentlich über die Vorbereitung und Grundlagenbeschaffung hinausgeht⁶⁴. Außerdem ist die Einmischung in den Aufgabenbereich der Exekutivorgane über eine gewisse Zeitdauer hin erforderlich⁶⁵. Falls die Stiftung es als Beraterin etwa bei der Entscheidungshilfe belässt und nicht zur Entscheidungsträgerin ihrer Auftraggeberin wird, gelangt sie nicht in eine organtypische Stellung und fällt nicht unter den verantwortlichkeitsrechtlichen Organbegriff gemäß Art. 754 Abs. 1 OR⁶⁶. Sie wird jedoch zum faktischen Organ, wenn sie als externe Beraterin selbständig und eigenverantwortlich maßgebende interne Tätigkeiten und externe Verpflichtungen ausübt, sie den Willen der Aktiengesellschaft bildet und damit unmittelbar zur Realisierung des Gesellschaftszwecks beiträgt⁶⁷.

Risikomindernde Maßnahmen können die Gefahr der Qualifikation der Stiftung als faktisches Organ einschränken. Die Stiftung sollte vermeiden, dass ihr Verhalten als wesentliche Einflussnahme auf die Willensbildung der unterstützten Aktiengesellschaft gewertet werden kann. So ist bei der Teilnahme an Sitzungen des Verwaltungsrates der unterstützten Aktiengesellschaft durch Vertreter der Stiftung Vorsicht geboten⁶⁸. Materielles Organ ist insbesondere, wer an den Verwaltungsratssitzungen oder Geschäftsleitungssitzungen mit vollem Stimmrecht teilnimmt⁶⁹. Wenn einer Person Mitwirkungsrechte nicht formell eingeräumt werden, ist die Abgrenzung schwieriger, da man sich in solchen Fällen auf Indizien abstützen muss⁷⁰. Für eine materielle Organeigenschaft spricht beispielsweise die Einladung zu allen Sitzungen des Verwaltungsrates, gegen eine solche, wenn jemand jeweils als »Gast« begrüßt wird oder nur zu einzelnen Sitzungen (etwa zur Budgetsitzung) oder nur zu bestimmten

Traktanden eingeladen wird⁷¹. Bei der formellen Gestaltung der Sitzungsprotokolle ist somit klar zwischen den Mitgliedern des Verwaltungsrates und den Vertretern der Stiftung als Gästen zu unterscheiden⁷². Außerdem sollten die Beratung durch die Stiftung und die Entscheidungsfällung durch die Gesellschaft strikt getrennt werden, d.h. es ist eine Informationssitzung mit den Stiftungsvertretern und eine Hauptsitzung des Verwaltungsrates oder der Geschäftsleitung der Gesellschaft ohne Vertreter der Stiftung abzuhalten⁷³. Mit den oben genannten Maßnahmen sollen für die Stiftung äußerlich wahrnehmbare Indizien geschaffen werden, mit welchen die Organstellung der Stiftung oder ihrer Vertreter in Zweifel gezogen werden können⁷⁴. Es ist somit stets eine kritische Distanz zur unterstützten Aktiengesellschaft gefordert⁷⁵. Die Stiftung darf auf keinen Fall eine Entscheidungsverantwortung übernehmen, da ansonsten eine faktische Organstellung in Betracht kommt⁷⁶.

2. Einsitz in Gremien

a) Qualifikation des Vertragsverhältnisses

Die Venture Philanthropy fordert Stiftungen auf, Einsitz in Gremien der unterstützten Aktiengesellschaft zu nehmen. Dies kann beispielsweise über einen Verwaltungsrat geschehen. Die Stiftung selber kann jedoch nicht Verwaltungsrätin der unterstützten Aktiengesellschaft werden, an ihrer Stelle können dagegen gemäß Art. 707 Abs. 3 OR ihre Vertreter gewählt werden⁷⁷. Der in Art. 707 Abs. 3 OR verwendete Vertreterbegriff ist weit gefasst, weshalb der Vertreter weder Angestellter noch Organ der delegierenden juristischen Person sein muss, sondern vielmehr auch ein Dritter (z.B. ein Anwalt) als Vertreter gewählt werden kann⁷⁸. Somit steht der Stiftung nach Art. 707 Abs. 3 OR die Möglichkeit offen, beispielsweise den Stifter, einen Stiftungsrat, einen Geschäftsführer oder einen Mitarbeiter der Stiftung in den Verwaltungsrat der unterstützten Aktiengesellschaft zu entsenden. Der Einsitz in den Verwaltungsrat eines Vertreters der Stiftung führt nicht zu einem Vertragsverhältnis zwischen der Stiftung und der unterstützten Aktiengesellschaft. Handelt es sich beim

Vertreter der Stiftung aber um deren Organ, wird dessen Handeln unter den Voraussetzungen von Art. 55 Abs. 2 ZGB der Stiftung zugerechnet.

Bei dem von der Stiftung in den Verwaltungsrat der unterstützten Aktiengesellschaft Entsendeten wird es sich oft um einen fiduziarischen Verwaltungsrat handeln. Der fiduziarische Verwaltungsrat ist eine natürliche Person, welche das Verwaltungsratsmandat in eigenem Namen und in eigener Verantwortung anstelle eines privaten Kapitalgebers und in dessen Interessen bekleidet⁷⁹. Charakteristisch für den fiduziarischen Verwaltungsrat ist, dass er sich gleichzeitig in (mindestens) zwei Rechtsbeziehungen befindet⁸⁰. Einerseits besteht ein Vertragsverhältnis mit der Stiftung und andererseits eines mit der Aktiengesellschaft, für welche er als Verwaltungsrat tätig ist⁸¹. Die Rechtsbeziehung zwischen dem Verwaltungsrat als Vertreter der Stiftung und der unterstützten Aktiengesellschaft ist weitgehend durch die zwingenden Normen des Gesellschaftsrechts bestimmt⁸². Aufgrund seiner unübersehbaren auftragsrechtlichen Komponente hat das Rechtsverhältnis aber eine Doppelnatur⁸³. Es handelt sich um einen auftragsähnlichen Innominatkontrakt mit primär körperschaftlich bestimmtem Inhalt⁸⁴. Bei der Rechtsbeziehung zwischen der Stiftung als Fiduziantin und dem fiduziarischen Verwaltungsrat handelt es sich oft um einen auftragsrechtlichen Mandatsvertrag, in welchem sich Letzterer verpflichtet, das Verwaltungsratsmandat nach Weisungen und im Interesse der Fiduziantin auszuüben⁸⁵.

Die Rechtsbeziehung des fiduziarischen Verwaltungsrates sowohl zur Aktiengesellschaft als auch zur Stiftung kann zu Interessenkonflikten führen. Als formelles Organ der Aktiengesellschaft hat der fiduziarische Verwaltungsrat einerseits das Interesse der Aktiengesellschaft zu wahren, andererseits ist er aufgrund des fiduziarischen Rechtsverhältnisses dazu verpflichtet, im Interesse und nach den Weisungen der Stiftung als Fiduziantin tätig zu werden⁸⁶. Hat er Entscheide zu treffen, die nicht im Interesse beider liegen, befindet er sich in einem Interessenkonflikt⁸⁷. Wenn bei einer Interessenskollision nicht dem Gesellschaftsinteresse der Vorrang gegeben wird, liegt eine Pflichtverletzung vor⁸⁸.

b) Mögliche Haftungsfolgen

Eine Stiftung, welche über einen Vertreter Einsitz in den Verwaltungsrat der unterstützten Aktiengesellschaft nimmt, kann gegenüber der unterstützten Aktiengesellschaft aus aa) vertraglicher und bb) außervertraglicher Haftung haftbar werden.

aa) Entsendet die Stiftung einen Vertreter in den Verwaltungsrat der unterstützten Aktiengesellschaft, entsteht zwischen dem Vertreter der Stiftung und der unterstützten Aktiengesellschaft ein Vertragsverhältnis. Zwischen der Stiftung und der unterstützten Aktiengesellschaft liegt grundsätzlich kein Vertragsverhältnis vor, weshalb der unterstützten Aktiengesellschaft gegenüber der Stiftung auch keine vertraglichen Ansprüche zustehen. Handelt es sich beim Vertreter der Stiftung aber um ein Organ der Stiftung, hat die Stiftung gemäß Art. 55 Abs. 2 ZGB grundsätzlich für dessen Handeln in Ausübung geschäftlicher Verrichtung einzustehen, denn das rechtsgeschäftliche Handeln des Organs wird der Stiftung zugerechnet.

bb) Die Stiftung kann bei gegebenen Haftungsvoraussetzungen auch aus außervertraglicher Haftung wie beispielsweise der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit haftbar werden. Die Stiftung kann als juristische Person nach Schweizer Recht aber nicht Verwaltungsrätin einer Aktiengesellschaft sein⁸⁹. Problematisch ist in vorliegendem Fall die Passivlegitimation der Stiftung. Der Vertreter der Stiftung, welcher in den Verwaltungsrat der unterstützten Aktiengesellschaft bestellt wurde, ist als formelles Organ zur aktienrechtlichen Verantwortlichkeitsklage passivlegitimiert. Umstritten ist aber, ob neben der unmittelbaren persönlichen aktienrechtlichen Verantwortlichkeit des Vertreters der Stiftung, welche sich aufgrund des persönlichen Charakters des Verwaltungsratsmandates ergibt, die Stiftung als juristische Person für Handlungen des Vertreters haftet. Diesbezüglich scheint sich eine vermittelnde und differenzierende Auffassung durchzusetzen, wonach eine Haftung der juristischen Person nicht immer besteht, sondern nur dann, wenn sie aufgrund des tatsächlichen Einflusses auf die Geschäftsführung der unterstützten Aktiengesellschaft als deren faktisches Organ angesehen werden kann. Die Verantwortlichkeit des Art. 754 OR trifft die Stiftung dann so, wie wenn sie dem Verwaltungsrat der unterstützten Aktiengesellschaft angehören würde⁹⁰.

Für die Qualifikation der Stiftung als faktisches Organ der unterstützten Aktiengesellschaft ist eine erhebliche Einflussnahme der Stiftung aus organtypischer Stellung heraus auf die Willensbildung der unterstützten Aktiengesellschaft erforderlich. Keine faktische Organschaft liegt vor, solange eine Stiftung lediglich Einfluss von außen nimmt und damit einzig eigene, legitime Interessen wahrt, mithin die Stiftung nur indirekt auf die Geschäftsführung einwirkt und keine eigene Entscheidungsbefugnis besitzt⁹¹. Solange der Vertreter der Stiftung sein Verwaltungsratsmandat eigenverantwortlich und ohne Instruktionen seitens der Stiftung ausübt und sich die Stiftung auf die Ausübung allfälliger Aktionärsrechte beschränkt, ist allein der Vertreter als natürliche Person Organ⁹². Eine Stiftung kann jedoch zum faktischen Organ werden, wenn sie über ihren Vertreter tatsächlich an der Willensbildung der unterstützten Aktiengesellschaft teilnimmt und korporative Aufgaben erfüllt⁹³. Dies ist dann der Fall, wenn ihr selber organtypische Entscheidungsbefugnisse eingeräumt werden oder sie sich solche Entscheidungsbefugnisse dadurch anmaßt, dass sie einem Vertreter der Stiftung im Verwaltungsrat Weisungen erteilt⁹⁴. Es kann sich dabei beispielsweise um einen fiduziarischen Verwaltungsrat handeln⁹⁵. Sofern die Stiftung organtypisch konkrete Einzelweisungen zu geschäftsführenden Maßnahmen erteilt, wird sie zum faktischen Organ der unterstützten Aktiengesellschaft und haftet bei Vorliegen der übrigen Haftungsvoraussetzungen gemäß Art. 754 Abs. 1 OR⁹⁶.

Neben der Haftung der Stiftung aus faktischer Organschaft wird in der Lehre auch eine Haftung aus Art. 55 Abs. 2 ZGB hergeleitet, sofern der Vertreter der Stiftung gleichzeitig Organ der Stiftung ist⁹⁷. Handelt es sich beim Vertreter der Stiftung um ein Organ, hat sie gemäß Art. 55 ZGB grundsätzlich für dessen Handeln einzustehen. Dafür ist jedoch beim außerrechtsgeschäftlichen Handeln ein funktioneller Zusammenhang erforderlich. Handelt es sich beim Vertreter der Stiftung um kein Organ der vertretenen Stiftung, kann die Stiftung aus Geschäftsherrenhaftung (Art. 55 Abs. 1 OR) verantwortlich gemacht werden, sofern der Vertreter im erforderlichen Subordinationsverhältnis steht⁹⁸.

3. Einbezug in wichtige Entscheide

a) Qualifikation des Vertragsverhältnisses

Im Rahmen der Venture Philanthropy nehmen Stiftungen an wichtigen Entscheiden der unterstützten Aktiengesellschaft teil. Für einen Einbezug in wichtige Entscheide ist die vorgängige Information über die Entscheidungsgrundlagen erforderlich. Diesbezüglich können bestimmte Informationsrechte ausgehandelt werden. Bei der Qualifikation des Vertragsverhältnisses ist zu unterscheiden, ob sich die Stiftung selber den Einbezug in wichtige Entscheide ausbedingt oder ob ein fiduziarischer Verwaltungsrat in wichtige Entscheide einbezogen wird.

Wird die Stiftung in wichtige Entscheide einbezogen, kann dies unter bestimmten Voraussetzungen zur Bildung einer einfachen Gesellschaft zwischen der Stiftung und der unterstützten Aktiengesellschaft führen. Bei der einfachen Gesellschaft handelt es sich gemäß Art. 530 Abs. 1 OR um die vertragsmäßige Verbindung von zwei oder mehreren Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln. Die einfache Gesellschaft ist eine Subsidiärform, deren Bestimmungen immer dann zur Anwendung kommen, wenn nicht die besonderen Voraussetzungen einer anderen Rechtsgemeinschaft oder Körperschaft erfüllt sind (siehe Art. 530 Abs. 2 OR)⁹⁹. Gesellschafterin einer einfachen Gesellschaft kann auch eine Stiftung sein¹⁰⁰.

Für die Bildung einer einfachen Gesellschaft ist der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages erforderlich, wobei sich die Beteiligten nicht bewusst sein müssen, einen solchen einzugehen¹⁰¹. Es kann auch aus Indizien auf den *animus societatis* geschlossen werden¹⁰². Werden der Stiftung ausgedehnte Mitsprachemöglichkeiten und Kontrollrechte eingeräumt, sind dies Indizien, welche für das Vorliegen einer einfachen Gesellschaft zwischen der Stiftung und der unterstützten Aktiengesellschaft sprechen¹⁰³. Es deutet auf die Einräumung von Mitsprachemöglichkeiten hin, wenn sich die Stiftung vorbehält, bei wichtigen Entscheiden mitzureden.

b) Mögliche Haftungsfolgen

Eine Stiftung, welche in wichtige Entscheide der unterstützten

Aktiengesellschaft einbezogen wird, kann gegenüber der unterstützten Aktiengesellschaft aus aa) vertraglicher und bb) außervertraglicher Haftung verantwortlich werden.

aa) Hat der Einbezug der Stiftung in wichtige Entscheide der unterstützten Aktiengesellschaft die Bildung einer einfachen Gesellschaft zur Folge, kann die Stiftung gegenüber der Aktiengesellschaft aus Gesellschaftsvertrag haftbar werden. Letztere hat beispielsweise einen vertraglichen Anspruch, dass sich die Stiftung an einem allfälligen Verlust der einfachen Gesellschaft beteiligt. Im Innenverhältnis der einfachen Gesellschaft ist nach der dispositiven Regel ein Verlust nach Köpfen zu tragen, unabhängig von der Größe des geleisteten Beitrags (siehe Art. 533 Abs. 1 OR)¹⁰⁴. Geht die Stiftung das Gesellschaftsverhältnis bewusst ein, kann sie von dieser Regel abweichen¹⁰⁵.

bb) Eine Stiftung kann über einen fiduziarischen Verwaltungsrat in wichtige Entscheide der unterstützten Aktiengesellschaft einbezogen werden. In Bezug auf die sich daraus ergebenden außervertraglichen Haftungsfolgen kann auf die Ausführungen in Ziff. 2 lit. b bb verwiesen werden.

Die Stiftung kann aber auch ohne formellen Einsitz im Verwaltungsrat der unterstützten Aktiengesellschaft aus aktienrechtlicher Verantwortlichkeit haftbar werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Stiftung als faktisches Organ der unterstützten Aktiengesellschaft qualifiziert wird. Für die faktische Organstellung ist ein erheblicher Einfluss auf die Willensbildung der unterstützten Aktiengesellschaft aus organtypischer Stellung heraus vorausgesetzt.

Keine faktische Organstellung kommt der Stiftung durch die bloße Ausübung von Informationsrechten zu, da sie dadurch nicht in die Geschäftsführung der Aktiengesellschaft eingreift¹⁰⁶. Die Stiftung gilt auch nicht als faktisches Organ, sofern sie bloße Mithilfe bei den Entscheidungen leistet und technische, kaufmännische oder juristische Grundlagen für den Beschluss beisteuert¹⁰⁷.

Faktisches Organ kann die Stiftung aber sein, wenn sie an Entscheidungen in einer Weise mitwirkt, die wesentlich über die Vorbereitung und Grundlagenbeschaffung hinausgeht¹⁰⁸. Erforderlich ist, dass sie in eigener

Entscheidungsbefugnis die sich daraus ergebenden Pflichten zu erfüllen hat, somit selbständig und eigenverantwortlich handelt, und eine dauernde Zuständigkeit für gewisse, das Alltagsgeschäft generell übersteigende Entscheide in eigener Verantwortung wahrnimmt¹⁰⁹. Unterbreitet die Stiftung der Aktiengesellschaft in Bezug auf die bevorstehenden Entscheide Vorschläge und belässt ihr diesbezüglich praktisch keine Entscheidungsfreiheit, sondern setzt ihren Vorschlag durch, kann ihr Verhalten unter das Befassen mit der Geschäftsführung subsumiert werden. Je nach Einflussnahme gibt es eine Grauzone, in welcher das *decision shaping* (die Entscheidvorbereitung) in das *decision taking* (das Entscheidfällen) übergeht¹¹⁰. Dies ist dann der Fall, wenn die Information praktisch nicht überprüft werden kann und dabei den Entscheid vorwegnimmt¹¹¹. Wenn die Stiftung unternehmenspolitische und -leitende Entscheide trifft oder mittrifft, ist sie als faktisches Organ zu betrachten¹¹².

Ob Vetorechte mit Bezug auf wichtige Entscheide zu einer faktischen Organschaft führen, ist nicht von vornherein klar. *Schenker* geht davon aus, dass vertragliche Vetorechte nicht zur Übernahme einer Stellung als faktisches Organ führen, die eine aktienrechtliche Verantwortlichkeit begründen können¹¹³. Seiner Ansicht nach kann nur die Ausübung von Rechten, welche eine aktive Einflussnahme ermöglichen, zur Qualifikation des Berechtigten als faktisches Organ führen¹¹⁴. Gemäß *Groner* muss bei Vetorechten eine Entscheidung getroffen werden, ob der Geschäftsverlauf entscheidend beeinflusst werde oder nicht¹¹⁵. Ein Veto, eine Kapitalerhöhung durchzuführen oder den Richter bei drohender Überschuldung zu benachrichtigen, beeinflusse die Gesellschaft (und deren Vertragspartner) weit stärker als die aktive Einwirkung im Hinblick auf ein untergeordnetes Geschäft¹¹⁶. Ein Vetorecht in Bezug auf wichtige Personalentscheide kann noch keine faktische Organschaft begründen, da dadurch der eigentliche Geschäftsverlauf nicht entscheidend beeinflusst wird. Ein negativer Entscheid gegenüber bestimmten Personen sagt noch nichts aus über die Geschäftsführung der unterstützten Aktiengesellschaft durch das übrige Personal.

Das Abhängigmachen der Mittelvergabe von einer bestimmten Geschäftsführung der unterstützten Aktiengesellschaft kann auch zu einer faktischen Organschaft führen. Somit kann die Stiftung einen Einfluss auf

wichtige Entscheide der Aktiengesellschaft nehmen. Diesbezüglich sind die Ausführungen mit Bezug auf eine kreditgebende Bank heranzuziehen. Bei einer Bank ergibt sich die besondere Nähe zum Entscheidungsprozess einer unterstützten Gesellschaft, welche für die Qualifikation als faktisches Organ erforderlich ist, zumeist schon aus der ordentlichen Kreditbeziehung, wo unternehmerische Strategien und Entscheidungen kritisch hinterfragt werden¹¹⁷. Vor der Kreditvergabe verschafft sich die Bank detaillierte Informationen über die vom Schuldner beabsichtigte Mittelverwendung, seine Geschäftsstrategie und die sie ausführenden Personen, welche während der Laufzeit des Kredites überwacht werden¹¹⁸. Bei einem Kreditgeber beginnt die organtypische Stellung, wenn er beispielsweise die Kreditgewährung von der von ihm vorgeschlagenen Geschäftsführung abhängig macht und so seinem Kreditnehmer zum ersten Mal die Ausführung einer Geschäftsführung in bestimmter Weise aufzwingt, oder wenn der Kreditgeber zum ersten Mal bestimmte Geschäftsbereiche selber ausführt¹¹⁹. Für die Bejahung der organtypischen Stellung des potentiellen faktischen verantwortlichen Organs ist weiter erforderlich, dass sich dieses tatsächlich mit der Geschäftsführung befasst¹²⁰. Diese Überlegungen, ab welchem Zeitpunkt eine kreditgebende Bank zum faktischen Organ wird, müssen auch für Stiftungen gelten, welche Ausschüttungen an eine Aktiengesellschaft vornehmen. Vor der Auszahlung der Stiftungsleistungen lässt sich die Stiftung umfassend über die Verwendung der Mittel und die Geschäftsstrategie der unterstützten Aktiengesellschaft informieren. Organtypische Entscheidungsbefugnisse der Stiftung sind zu bejahen, wenn sich die Stiftung beispielsweise vertraglich einen Genehmigungsvorbehalt für alle wichtigen Unternehmensentscheidungen ausbedingt¹²¹. Es kommt zur Qualifikation der Stiftung als faktisches Organ. Keine organtypischen Entscheidungsbefugnisse liegen jedoch vor, wenn die Stiftung vor wichtigen Unternehmensentscheidungen konsultiert wird¹²². In dieser Konstellation liegt keine faktische Organschaft vor.

Eine Stiftung kann somit als faktisches Organ der unterstützten Aktiengesellschaft qualifiziert werden, wenn sie einen erheblichen Einfluss auf deren Willensbildung aus organtypischer Stellung heraus ausübt. Einen solchen Einfluss kann sie nicht nur durch den direkten Einbezug in wichtige Entscheide erlangen, sondern auch wenn sie ihre

Mittelvergabe von einer bestimmten Geschäftsführung der unterstützen Aktiengesellschaft abhängig macht. Selbst Vetorechte können zur Begründung einer faktischen Organschaft führen. Die Stiftung wird aus aktienrechtlicher Verantwortlichkeit haftbar, wenn sie als faktisches Organ qualifiziert wird und die übrigen Haftungsvoraussetzungen erfüllt sind. Die Stiftung hat daher zur Verminderung des Risikos der Qualifikation als faktisches Organ stets eine kritische Distanz zum Entscheidungsprozess der unterstützten Aktiengesellschaft zu wahren.

III. Abschließende Betrachtung

Die Venture Philanthropy fordert Stiftungen auf, ein intensiveres Engagement gegenüber den von ihnen unterstützten Sozialunternehmen wahrzunehmen. Dadurch soll die Qualität des philanthropischen Engagements sowie der Erfolg der unterstützten Aktiengesellschaften gesteigert werden. Gleichzeitig vergrößert sich aber auch das Haftungsrisiko für die Stiftungen. Der Grund dafür liegt im Gleichlauf von Herrschaft und Haftung¹²³. Wer wirtschaftliche Leitungs- und Herrschaftsmacht wahrnimmt, sollte dafür auch zivilrechtlich zur Verantwortung gezogen werden können. Das intensivere Engagement kann beispielsweise zu einer Haftung aus aktienrechtlicher Verantwortlichkeit führen. Durch die Beratungstätigkeit der Stiftung, den Einsitz in Gremien oder den Einbezug in wichtige Entscheide besteht die Gefahr, dass die Stiftung als faktisches Organ der unterstützten Aktiengesellschaft angesehen und so zur aktienrechtlichen Verantwortlichkeitsklage passivlegitimiert ist. Ist sich die Stiftung diesen Haftungsrisiken bewusst, kann sie risikomindernde Maßnahmen ergreifen und so versuchen, einer Haftung zu entgehen.

IV. Zusammenfassung

Die Venture Philanthropy fordert Stiftungen auf, sich bei der Vergabe von Geldern an den Techniken der Venture Kapitalisten zu orientieren und mit

den unterstützten Sozialunternehmen in Form von Aktiengesellschaften ein intensiveres Engagement einzugehen. Als Venture Philanthropinnen sollten Stiftungen beratend tätig sein, Einsitz in Gremien der unterstützten Gesellschaft nehmen sowie bei wichtigen Entscheiden mitreden. Der vorliegende Beitrag befasst sich mit den Folgen dieser engagierten Philanthropy. Er beleuchtet die von der Stiftung eingegangenen Verträge und behandelt die haftungsrechtlichen Konsequenzen dieses intensiveren Engagements. Durch ihre Tätigkeit können Stiftungen beispielsweise als faktische Organe der unterstützten Aktiengesellschaft qualifiziert und unter gegebenen Haftungsvoraussetzungen aus aktienrechtlicher Verantwortlichkeit haftbar werden.

V. Summary

This article deals with the question of how venture philanthropy can help Swiss foundations support social enterprises organized as non-profit corporations. One way is to not only give financial aid, but also non-monetary assistance as venture capitalists do. Like venture capitalists, foundations should enter into a closer relationship with their supported social enterprises. Acting as venture philanthropists, foundations should for example give advice, take one or more seats on the company's board to help shape strategy and become involved in critical decisions. This article deals with the consequences of this high-engagement philanthropy. It highlights both the contracts entered into as well as the possible liabilities.

* *Daniela Schönenberg* ist als Rechtsanwältin in der Kanzlei Homburger AG in Zürich tätig. Vorgängig arbeitete sie als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Centre for Philanthropy Studies (CEPS) der Universität Basel. Der Beitrag beruht auf der Dissertation »Venture Philanthropie – Zulässigkeit und haftungsrechtliche Konsequenzen für Schweizer Stiftungen und deren Organe« der Verfasserin, welche im November 2010 von der Juristischen Fakultät der Universität Basel angenommen wurde. Die Dissertation erschien 2011 unter dem Titel »Venture Philanthropie, Zulässigkeit und haftungsrechtliche Konsequenzen für Schweizer Stiftungen und deren Organe« im Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel. Ein spezieller Dank geht an Frau lic. et mag. rer. pol. und lic. iur. Tina Purtschert, Rechtsanwältin, die ihr mit der Durchsicht des Manuskripts und ihren kritischen

Anmerkungen wertvolle Dienste leistete.

- 1 Im deutschsprachigen Raum wird der Non-Profit-Sektor mit dem Dritten Sektor gleich gesetzt. Beim Dritten Sektor handelt es sich um die Gesamtheit der formalen, Leistungen erstellenden Organisationen, die weder der Marktsteuerung unterliegen (wie Profit-Organisationen) noch vom Staat (Gebietskörperschaften) zur Erfüllung hoheitlicher Aufgaben kontrolliert werden. Das Hauptkriterium der Abgrenzung ist die Sachzieldominanz, im Gegensatz zur formalen Zielsetzung der Gewinnorientierung im Markt-Sektor und zum Ziel der Erfüllung öffentlicher Aufgaben des Staats-Sektors (*Gmür/Lichtsteiner/Purtschert/Schauer/Schwarz*, Stichwort: NPO-Management, Ein Nachschlagwerk für Vereine, Verbände, Stiftungen, Genossenschaften und NGO, 2010, 23). Siehe auch *Salamon/Anheier*, In search of the non-profit sector. I: The question of definitions, *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, Vol. 3, Nr. 2, November 1992, 125, 126.
- 2 Siehe *Hoelscher/Ebermann/Schlüter*, *Venture Philanthropy in Theorie und Praxis*, *Maecenata Schriften Band 7*, Sonderdruck, 2010, VII.
- 3 Siehe *Hoelscher/Ebermann/Schlüter* (Fn. 2), IX.
- 4 *Groner*, *Private Equity-Recht*, 2007, 1.
- 5 Siehe *von Salis-Lütolf*, *Private Equity Finanzierungsverträge, Funktion, Recht, Steuern*, 2002, Rz. 41 m.w.H.
- 6 Siehe *Christen*, *Anlagen in Venture Capital-Fonds, Ein Beitrag zum besseren Verständnis des internationalen Venture Capital-Geschäfts aus Investorensicht*, Diss. Universität St. Gallen 1991, 1991, 43 und 66; *Sidler*, *Risikokapital-Finanzierung von Jungunternehmen*, Diss. Universität Zürich 1996, *Bank- und finanzwirtschaftliche Forschungen*, Band 227, 1996, 7 m.w.H.; *Ziegert*, *Der Venture Capital-Beteiligungsvertrag (VCB), Typisierung, Amerikanisierung und Flexibilisierungselemente eines Finanzierungsvertrages*, Diss. Universität Freiburg 2004, *Abhandlungen zum Deutschen und Europäischen Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht*, Band 2, 2005, 85 m.w.H. und 137.
- 7 *Von Schnurbein/Bethmann*, *Philanthropie in der Schweiz*, *Schriftenreihe CEPS Forschung und Praxis*, Band 1, 2010, 4.
- 8 *Hoelscher/Ebermann/Schlüter* (Fn. 2), VII.
- 9 *Moody*, »Building a Culture«: The Construction and Evolution of Venture Philanthropy as a New Organizational Field, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol. 37, Nr. 2, 2008, 324 (325) m.w.H. Siehe auch *Hoelscher/Ebermann/Schlüter* (Fn. 2), VII.
- 10 *Hoelscher/Ebermann/Schlüter* (Fn. 2).
- 11 *John*, *Venture Philanthropy: The Evolution of High Engagement Philanthropy in Europe*, *Skoll Centre for Social Entrepreneurship*, 2006, 7.
- 12 *John* (Fn. 11), 7.
- 13 *John* (Fn. 11), 7.
- 14 *Letts/Ryan/Grossmann*, *Virtuous Capital: What Foundations Can Learn from Venture Capitalists*, *Harvard Business Review*, März-April 1997, 36.
- 15 *Moody* (Fn. 9), 331.

- 16 Porter/Kramer, *Philanthropy's New Agenda: Creating Value*, Harvard Business Review, November-Dezember 1999, 121.
- 17 Porter/Kramer (Fn. 16), 121.
- 18 Council on Foundations, *At Issue: Venture Philanthropy – A Model of Innovation vs. a Model of Intrusion*, Board Briefing, 2001, 1.
- 19 Quelle: <http://evpa.eu.com/about-us/>, besucht am 2. April 2011.
- 20 Quelle: <http://evpa.eu.com/wp-content/uploads/2010/11/EVPA-Directory-2010-113.pdf>, besucht am 2. April 2011.
- 21 Quelle: <http://evpa.eu.com/wp-content/uploads/2010/11/EVPA-Directory-2010-113.pdf>, besucht am 2. April 2011.
- 22 Siehe dazu die Ausführungen bei *Schönenberg*, *Venture Philanthropie, Zulässigkeit und haftungsrechtliche Konsequenzen für Schweizer Stiftungen und deren Organe*, Diss. Universität Basel 2010, *Schriften zum Stiftungsrecht*, Band 2, 2011, 30 ff.
- 23 Siehe dazu die Ausführungen bei *Schönenberg* (Fn. 22), 32 ff.
- 24 Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907, SR 210.
- 25 Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht), SR 220.
- 26 *Baudenbacher*, Kommentar zu den Art. 620-625 OR, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, Art. 530-1186 OR, 3. Aufl. 2008, Art. 620 OR Rz. 2.
- 27 *Baudenbacher/Speitler*, Kommentar zu den Art. 772-774 OR, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, Art. 530-1186 OR, 3. Aufl. 2008, Art. 772 OR Rz. 5; *Trüeb*, Kommentar zu den Art. 772-803 OR, in: Roberto/Trüeb (Hrsg.), *Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, GmbH, Genossenschaft, Handelsregister und Wertpapiere*, 2010, Art. 772 OR Rz. 25.
- 28 *Böckli*, *Schweizer Aktienrecht*, 4. Aufl. 2009, § 1 Rz. 29.
- 29 *Von Salis-Lütolf* (Fn. 5), Rz. 47 m.w.H.; siehe auch *Sidler* (Fn. 6), 111 m.w.H.
- 30 *Von Salis-Lütolf* (Fn. 148), Rz. 47 m.w.H.; siehe auch *Sidler* (Fn. 6), 111 m.w.H.
- 31 Der Aktionär hat ein absolutes Recht auf Gewinnstrebigkeit (*Neuhaus/Blättler*, Kommentar zu Art. 660 OR, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, Art. 530-1186 OR, 3. Aufl. 2008, Art. 660 OR Rz. 7; *Meier-Hayoz/Forstmoser*, *Schweizerisches Gesellschaftsrecht mit neuem Recht der GmbH, der Revision und der kollektiven Kapitalanlagen*, 10. Aufl. 2007, § 16 Rz. 262).
- 32 *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel*, *Schweizerisches Aktienrecht*, 1996, § 44 Rz. 83. Bei einem Verein z.B. ist die Mitgliedschaft jedoch gemäß Art. 70 Abs. 3 ZGB weder veräußerlich noch vererblich.
- 33 Ein Verein z.B. ist hingegen nicht darauf ausgerichtet, seinen Mitgliedern Gewinne zukommen zu lassen.
- 34 Siehe dazu die Ausführungen bei *Schönenberg* (Fn. 22), 24.
- 35 *European Venture Philanthropy Association*, *What is venture philanthropy?* (EVPA Working Definition 2006), Quelle:

http://www.evpa.eu.com/venturephilanthropy_definitions.php, besucht am 1. August 2010.

- 36 *John* (Fn. 11), 7.
- 37 *Brooks*, *Social Entrepreneurship, A Modern Approach to Social Value Creation*, 2009, 108.
- 38 *Kramer*, *Catalytic Philanthropy*, *Stanford Social Innovation Review*, Herbst 2009, 30.
- 39 *Dienst*, 7.2 *Venture Philanthropy im Rahmen traditioneller Venture-Capital-Gesellschaften*, in: *Achleitner/Pöllath/Stahl* (Hrsg.), *Finanzierung von Sozialunternehmern, Konzepte zur finanziellen Unterstützung von Social Entrepreneurs*, 2007, 264.
- 40 *Grenier*, *Venture Philanthropy in Europe: Obstacles and Opportunities*, *European Venture Philanthropy Association*, 2006, 20 m.w.H.
- 41 Siehe dazu die Ausführungen bei *Schönenberg* (Fn. 22), 24.
- 42 Siehe dazu die Ausführungen bei *Schönenberg* (Fn. 22), 57 ff.
- 43 Eine Ausnahme stellen z.B. die nachhaltigen Vermögensanlagen dar.
- 44 *Letts/Ryan/Grossmann* (Fn. 14), 38.
- 45 *Alberg-Seberich*, *Die Praxis ist der Unterschied – Methoden der Venture Philanthropy*, in: *Hoelscher/Ebermann/Schlüter* (Hrsg.), *Venture Philanthropy in Theorie und Praxis*, *Maecenata Schriften Band 7*, Sonderdruck, 2010, 95; *Stahl/Lülf*, *Venture Philanthropy aus Sicht eines professionellen Intermediärs*, in: *Hoelscher/Ebermann/Schlüter* (Hrsg.), *Venture Philanthropy in Theorie und Praxis*, *Maecenata Schriften Band 7*, Sonderdruck, 2010, 100; *Brost*, 8.1.1 *Sieben Gedanken zur Finanzierung gemeinnütziger Organisationen*, in: *Achleitner/Pöllath/Stahl* (Hrsg.), *Finanzierung von Sozialunternehmern, Konzepte zur finanziellen Unterstützung von Social Entrepreneurs*, 2007, 291; *Ochs*, *European Venture Philanthropy in Practice*, *European Venture Philanthropy Association*, 2009, 56; *von Peter/Meyn*, *Strategien für Stiftungen – erfolgreich und nachhaltig in das Gemeinwohl investieren*, in: *Eiselsberg* (Hrsg.), *Stiftungsrecht, Jahrbuch 2008*, 2008, 62. Siehe auch *Schaub*, *Sponsoring und andere Verträge zur Förderung überindividueller Zwecke*, *Habil. Universität Tübingen 2004*, *Beiträge zum Privatrecht*, Band 136, 2008, 177 f. Als Beispiel eines intensiveren Engagements einer Schweizer Stiftung kann die *Elea Foundation* (Quelle: <http://www.elea-foundation.org/de/home>, besucht am 2. April 2011) genannt werden. Diese Stiftung unterstützt ein Projekt zur Gewinnung erneuerbarer Energien in Madagaskar nicht nur mit einem finanziellen Beitrag, sondern steht diesem auch mit Rat und Tat zur Seite (siehe *Frey/Wuffli*, *Entwicklung gründet auf der Kooperation vieler Akteure, Integrativer Ansatz am Beispiel eines Windenergie-Projekts in Madagaskar*, *NZZ* vom 27. Mai 2010, Nr. 119, 31). Das Leistungsangebot der deutschen *Canopus Foundation* (Quelle: <http://www.canopusfund.org/>, besucht am 2. April 2011), welche als *Venture Philanthropin* tätig ist, umfasst ebenfalls nichtmonetäre Unterstützungsleistungen. Sie stellt Marktexpertise und Produktentwicklung zur Verfügung (*Heller*, *Venture Philanthropy in der Praxis – Die Canopus Foundation*, in:

- Hoelscher/Ebermann/Schlüter (Hrsg.), *Venture Philanthropy in Theorie und Praxis*, Maecenata Schriften Band 7, Sonderdruck, 2010, 16 und 19 f.).
- 46 Diesbezüglich kann auf die Ausführungen bei *Schönenberg* (Fn. 22), z.B. auf 244 ff. verwiesen werden.
 - 47 Ein Organ, welches in Ausübung seiner Vertretungsmacht handelt, vermag die juristische Person gegenüber gutgläubigen Dritten auch dann zu binden, wenn es intern nicht zur Vertretung befugt ist (Vertretungsbefugnis; BGE 105 II 294; *Huguenin*, Kommentar zu den Art. 52-59 ZGB, in: Honsell/Vogt/Geiser (Hrsg.), *Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I*, Art. 1-456 ZGB, 4. Aufl. 2010, Art. 55 ZGB Rz. 23 m.w.H.).
 - 48 *Fellmann*, Kommentar zu den Art. 394-406 OR, in: Hausheer (Hrsg.), *Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht, Band VI, 2. Abteilung: Die einzelnen Vertragsverhältnisse, 4. Teilband: Der einfache Auftrag*, Art. 394-406 OR, 1992, Art. 394 OR Rz. 32 ff.; *Weber*, Kommentar zu den Art. 394-411 OR, in: Honsell/Vogt/Wiegand (Hrsg.), *Basler Kommentar, Obligationenrecht I*, Art. 1-529 OR, 4. Aufl. 2007, Art. 394 OR Rz. 9 f.; *Gehrer/Giger*, Kommentar zu den Art. 394-406 OR, in: *Huguenin/Müller-Chen/Girsberger (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Vertragsverhältnisse Teil 2: Arbeitsvertrag, Werkvertrag, Auftrag, GoA, Bürgschaft*, 2010, Art. 394 OR Rz. 1.
 - 49 *Fellmann* (Fn. 48), Art. 394 OR Rz. 79; *Weber* (Fn. 48), Art. 394 OR Rz. 9.
 - 50 *Fellmann* (Fn. 48), Art. 394 OR Rz. 366; *Weber* (Fn. 48), Art. 394 OR Rz. 16; *Gehrer/Giger* (Fn. 48), Art. 394 OR Rz. 23.
 - 51 BGE 101 II 111; BGE 82 IV 147; SJ 1987, 256; *Weber* (Fn. 48), Art. 394 OR Rz. 39; *a.M. Fellmann* (Fn. 48), Art. 394 OR Rz. 398.
 - 52 Vgl. SJ 1977, 173 f.; SJ 1957, 284 f.; ZBJV 1957, 122 f.; *Weber* (Fn. 48), Art. 394 OR Rz. 39 m.w.H.; *Gehrer/Giger* (Fn. 48), Art. 394 OR Rz. 24.
 - 53 In den USA sind kostenlose Beratungsleistungen durch Rechtsanwälte zulässig, wohingegen das deutsche Berufsrecht der Rechtsanwälte eine anwaltliche Beratung unterhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Gebührenschwelle oder gar eine vollständig kostenfreie Beratung für unzulässig erklärt (*Stolte*, *Venture Philanthropy – Formen und Instrumente aus juristischer Perspektive*, in: Hoelscher/Ebermann/Schlüter (Hrsg.), *Venture Philanthropy in Theorie und Praxis*, Maecenata Schriften Band 7, Sonderdruck, 2010, 34 m.w.H.).
 - 54 *Fellmann*, Kommentar zu Art. 12 BGFA, in: *Fellmann/Zindel (Hrsg.), Kommentar zum Anwaltsgesetz, Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte (Anwaltsgesetz, BGFA)*, 2005, Art. 12 BGFA Rz. 162.
 - 55 Die handelnden Personen sind überdies gemäß Art. 55 Abs. 3 ZGB für ihr Verschulden persönlich verantwortlich.
 - 56 *Weber*, Kommentar zu den Art. 97-109 OR, in: Hausheer (Hrsg.), *Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht, Band VI, 1. Abteilung: Allgemeine Bestimmungen, 5. Teilband: Die Folgen der Nichterfüllung*, Art. 97-109 OR, 2000, Art. 99 OR Rz. 147; *Furrer/Wey*, Kommentar zu den Art. 97-109 OR, in: *Furrer/Schnyder (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer*

- Privatrecht, Obligationenrecht, Allgemeine Bestimmungen, 2010, Art. 99 OR Rz. 27; *Schwenzer*, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 5. Aufl. 2009, Rz. 22.24. *Wiegand* ist der Ansicht, dass bei Art. 99 Abs. 2 OR eine Herabsetzung des Haftungsmaßstabes und ein dementsprechender Ausschluss der Haftung in Betracht zu ziehen sei (*Wiegand*, Kommentar zu den Art. 97-109 OR: Honsell/Vogt/Wiegand (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 4. Aufl. 2007, Art. 99 OR Rz. 13).
- 57 BGE 92 II 242; vgl. auch BGE 99 II 182. Siehe auch *Weber* (Fn. 56), Art. 99 OR Rz. 138.
- 58 *Fellmann* (Fn. 48), Art. 398 OR Rz. 50; *Weber* (Fn. 48), Art. 394 OR Rz. 17; *Gehrer/Giger* (Fn. 48), Art. 398 OR Rz. 13; *Guhl/Schnyder*, in: *Guhl/Koller/Schnyder/Druey* (Hrsg.), Das Schweizerische Obligationenrecht: mit Einschluss des Handels- und Wertpapierrechts, 9. Aufl. 2000, § 49 Rz. 13; **a.M.** *Schneeberger*, Der Einfluss des Entgelts auf die rechtliche Stellung des Beauftragten: im Bereich der Verschuldenshaftung, der Substitutenhaftung und der jederzeitigen Beendigung des Auftrags im schweizerischen Obligationenrecht verglichen mit dem römischen Recht und dem BGB, Diss. Universität Bern 1992, Europäische Hochschulschriften, Reihe 2, Rechtswissenschaft, Vol. 12, 1992, 163 und 235 f.
- 59 *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 37 Rz. 2. Zu den formellen Organen siehe *Bärtschi*, Verantwortlichkeit im Aktienrecht, Diss. Universität Zürich 2001, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 210, 2001, 97 ff.; *Böckli* (Fn. 28), § 18 Rz. 107 f.; *Forstmoser*, Die aktienrechtliche Verantwortlichkeit, Die Haftung der mit der Verwaltung, Geschäftsführung, Kontrolle und Liquidation einer AG betrauten Personen, 2. Aufl. 1987, Rz. 654 ff.; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 37 Rz. 3. Zu den faktischen Organen siehe *Böckli* (Fn. 28), § 18 Rz. 109 f. Gewisse Autoren bezeichnen die faktischen Organe als materielle Organe: *Bärtschi* (Fn. 59), 99 ff.; *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 657 ff.; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 37 Rz. 4 ff.
- 60 Vgl. jüngst BGE 132 III 523.
- 61 BGE 114 V 217; *Böckli* (Fn. 22), § 18 Rz. 141 ff.; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 37 Rz. 15; *Krnet*, Art. 707-726, 754 OR und Spezialgesetze: Ein Handbuch für Verwaltungsräte, 2. Aufl. 2005, Rz. 2068.
- 62 *Bärtschi* (Fn. 28), 103; *Böckli* (Fn. 28), § 18 Rz. 109b; *Widmer/Gericke/Waller*, Kommentar zu den Art. 754-761 OR, in: *Honsell/Vogt/Watter* (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR, 3. Aufl. 2008, Art. 754 OR Rz. 9 und 47; *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 716 ff.; *Krnet* (Fn. 61), Rz. 2068 und 2076; *Vetter*, Der verantwortlichkeitsrechtliche Organbegriff gemäß Art. 754 Abs. 1 OR, Diss. Universität St. Gallen 2006, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 261, 2007, 79.
- 63 *Vetter* (Fn. 62), 132.
- 64 BGE 117 II 570, 573; vgl. ZGRG 2005, 142; *Widmer/Gericke/Waller* (Fn. 62), Art. 754 OR Rz. 7. Die Teilnahme an Verwaltungsratssitzungen mit beratender Stimme sowie die Mitwirkung von Fachleuten einer hierarchisch untergeordneten Stufe bei

- Entschlussvorbereitungen oder -ausführungen fallen nicht unter den Organbegriff : BGE 128 III 29, 31 f.; BGE 117 II 570, 574; *Krnet* (Fn. 61), Rz. 2071; *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 659).
- 65 BGE 128 III 29, 33; *Böckli* (Fn. 22), § 18 Rz. 109a. In seltenen Einzelfällen kann jedoch auch eine kurzfristige Einflussnahme organtypisch sein (*Böckli* (Fn. 28), § 13 Rz. 92a).
- 66 *Vetter* (Fn. 62), 76. Es gibt Lehrmeinungen, für welche der Berater bloß als schuldvertraglicher Partner und nie als faktisches verantwortlichkeitsrechtliches Organ anzusehen ist (*Krnet* (Fn. 61), Rz. 2074; *Guhl/Druey*, in: *Guhl/Koller/Schnyder/Druey* (Hrsg.), *Das Schweizerische Obligationenrecht: mit Einschluss des Handels- und Wertpapierrechts*, 9. Aufl. 2000, § 72 Rz. 27. Differenzierend mit Bezug auf Banken: *Widmer/Gericke/Waller* (Fn. 62), Art. 754 OR Rz. 9).
- 67 *Vetter* (Fn. 62), 134.
- 68 So für eine Bank: *Bertschinger*, *Der eingeordnete Berater – ein Beitrag zur faktischen Organschaft*, in: *Von der Crone* (Hrsg.), *Neuere Tendenzen im Gesellschaftsrecht*, Festschrift für Peter Forstmoser zum 60. Geburtstag, 2003, 471.
- 69 BGE 107 II 349, 354.
- 70 *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 666. 71
- 71 *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 666.
- 72 Vgl. BGE 117 II 570, 574.
- 73 So für eine Bank: *Bertschinger* (Fn. 68), 471.
- 74 So für eine Bank: *Bertschinger* (Fn. 68), 471. Gleiche Überlegungen gelten für die »Beobachter« von Private Equity-Funds, welche sich aufgrund von Haftungsüberlegungen nicht formell als Mitglied eines Verwaltungsrates wählen lassen, jedoch für die Überwachung des Investments dennoch regelmäßig mit beratender Stimme an den Verwaltungsratssitzungen teilnehmen (*Bertschinger* (Fn. 68), 472).
- 75 So für einen Berater: *Bertschinger* (Fn. 68), 476. 76
- 76 So für einen Berater: *Bertschinger* (Fn. 158), 476.
- 77 Siehe auch *Böckli* (Fn. 28), § 13 Rz. 476; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 27 Rz. 7.
- 78 *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 27 Rz. 10.
- 79 *Lips-Rauber*, *Die Rechtsbeziehung zwischen dem beauftragten fiduziarischen Verwaltungsrat und dem Fiduzianten*, Diss. Universität Zürich 2005, *Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht*, Band 241, 2005, 23 f. Siehe auch *Lazopoulos*, *Interessenkonflikte und Verantwortlichkeit des fiduziarischen Verwaltungsrates*, Diss. Universität Zürich 2004, *Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht*, Band 237, 2004, 10 m.w.H.; *Wernli*, *Kommentar zu den Art. 707-715a OR*, in: *Honsell/Vogt/Watter* (Hrsg.), *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, Art. 530-1186 OR, 3. Aufl. 2008, Art. 707 OR Rz. 26 ff.; *Watter/Roth Pellanda*, *Kommentar zu den Art. 716-717 OR*, in: *Honsell/Vogt/Watter* (Hrsg.), *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, Art. 530-1186 OR, 3. Aufl. 2008, Art. 716a OR Rz. 3; *Plüss/Kunz/Künzli*, *Kommentar zu*

- den Art. 707-726 OR, in: Roberto/Trüeb (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Personengesellschaften und Aktiengesellschaft, 2010, Art. 707 OR Rz. 8; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 28 Rz. 175 ff.
- 80 *Lazopoulos* (Fn. 79), 201.
- 81 Für einen Aktionär: *Groner* (Fn. 4), 300.
- 82 BGE 130 III 213; BGE 128 III 128, 129; BGE 125 III 81; BGE 121 I 162; BGE 111 II 482; BGE 75 II 153; *Böckli* (Fn. 28), § 13 Rz. 88; *Wernli* (Fn. 79), Art. 710 OR Rz. 9; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 28 Rz. 2 ff.
- 83 *Böckli* (Fn. 28), § 13 Rz. 88. Art. 726 Abs. 3 OR besagt z.B., dass die Entschädigungsansprüche der Abberufenen oder in ihren Funktionen Eingestellten vorbehalten bleiben.
- 84 BGE 130 III 213 ff.; BGE 128 III 128 ff.; BGE 125 III 81; *Böckli* (Fn. 28), § 13 Rz. 88; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 28 Rz. 5; *Wernli* (Fn. 79), Art. 710 OR Rz. 9; *Lips-Rauber* (Fn. 79), 29 ff.
- 85 *Watter/Roth Pellanda* (Fn. 79), Art. 716a OR Rz. 3; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 28 Rz. 175; *Lazopoulos* (Fn. 79), 22. *Lazopoulos* geht davon aus, dass das Rechtsverhältnis zur Stiftung als Fiduziantin nicht nur auf vertraglicher, sondern auch auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage beruhen könne (*Lazopoulos* (Fn. 79), 32; **a.M.** *Lips-Rauber* (Fn. 79), 37 f.). *Lips-Rauber* nennt den Vertrag zwischen dem fiduziarischen Verwaltungsrat und dem Fiduzianten Mandatsvertrag, Weisungsvertrag, Stimmbindungsvertrag oder Verwaltungsauftrag (*Lips-Rauber* (Fn. 79), 33 f. m.w.H.). Zum Rechtsverhältnis zwischen Vertreter und vertretener juristischer Person siehe auch *Wernli* (Fn. 79), Art. 707 OR Rz. 37 m.w.H.
- 86 *Lazopoulos* (Fn. 79), 201; *Lips-Rauber* (Fn. 79), 113.
- 87 Zu den Interessenkonflikten siehe *Lazopoulos* (Fn. 79), 37 ff.
- 88 *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 28 Rz. 177. Siehe auch *Lazopoulos* (Fn. 79), 65 und 85; *Lips-Rauber* (Fn. 79), 113.
- 89 Siehe dazu die Ausführungen in Ziff. 2 lit. a.
- 90 GVP 1983, 144 = SAG 1986, 38; GVP 1987, 83 ff.; vgl. BGE 128 III 92, 93 f.; BGE 117 II 570, 574 (*obiter dictum*); *Beyeler*, Konzernleitung im schweizerischen Privatrecht, Diss. Universität Zürich 2004, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 234, 2004, 274 ff.; *Böckli* (Fn. 22), § 11 Rz. 465; *Wernli* (Fn. 79), Art. 707 OR Rz. 40 m.w.H.; *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 716 ff.; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 28 Rz. 46 Fn. 33 und § 37 Rz. 14; *Handschin*, Der Konzern im geltenden schweizerischen Privatrecht, Habil. Universität Basel 1992, 1994, 110 und 322 f.; *Meier-Hayoz/Forstmoser*, (Fn. 32) § 24 Rz. 59; *Krnet* (Fn. 62), Rz. 150, 2068 und 2076; *Vetter* (Fn. 61), 199 ff.
- 91 So für eine Bank: *Widmer/Gericke/Waller* (Fn. 61), Art. 754 OR Rz. 10.
- 92 *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 727. Gemäß *Maurenbrecher* gilt dies ebenfalls für einen Bankvertreter, welcher bei seinen Ermessensentscheidungen auch die Interessen der Bank berücksichtigt, jedoch nur solange er keine konkreten Einzelinstruktionen einholt (*Maurenbrecher*, Die Stellung der Banken in Verantwortlichkeitsprozessen, AJP 1998, 1327, 1337 m.w.H.).

- 93 *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 727; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 28 Rz. 46 Fn. 33; *Meier-Hayoz/Forstmoser* (Fn. 31), § 24 Rz. 55.
- 94 So für eine Bank: *Maurenbrecher* (Fn. 161), 1337.
- 95 Siehe dazu die Ausführungen in Ziff. 2 lit. a.
- 96 *Böckli* (Fn. 28), § 13 Rz. 477a.
- 97 *Albers-Schönberg*, Haftungsverhältnisse im Konzern, Diss. Universität Zürich 1980, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 44, 1980, 152 ff.; *Wernli* (Fn. 79), Art. 707 OR Rz. 41 m.w.H.; *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 728. Der Anwendungsbereich von Art. 754 OR (Haftung des herrschenden Unternehmens für eigene Handlungen und Unterlassungen) unterscheidet sich von Art. 55 ZGB (Einstehenmüssen des herrschenden Unternehmens für Handlungen seiner Organe) (*Dias*, Der Verein als herrschendes Unternehmen im Konzern: unter besonderer Berücksichtigung der Sportvereine und Sportorganisationen in der Schweiz, Diss. Universität Bern 2009, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 289, 2010, 172 f. m.w.H.).
- 98 *Albers-Schönberg* (Fn. 97), 165; *Lips-Rauber* (Fn. 79), 146; *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 712; *von Büren*, Der Konzern: Rechtliche Aspekte eines wirtschaftlichen Phänomens, Schriftenreihe Schweizerisches Privatrecht, Achter Band, Sechster Teilband, 2. Aufl. 2005, 179; **a.M.** *Schiltknecht*, Arbeitnehmer als Verwaltungsräte abhängiger Konzerngesellschaften, Diss. Universität Bern 1996, Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Neue Folge, Heft 592, 1997, 97. Es handelt sich bei Art. 55 Abs. 1 OR um eine außervertragliche Haftung des Geschäftsherrn für seine Arbeitnehmer und für sonstige Hilfspersonen (*Schnyder*, Kommentar zu den Art. 41-59 OR, in: Honsell/Vogt/Wiegand (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 4. Aufl. 2007, Art. 55 OR Rz. 1). Die Geschäftsherrenhaftung von Art. 55 OR unterscheidet sich von der Organhaftung nach Art. 55 ZGB, da erstere eine Haftung für Hilfspersonen, letztere eine Haftung für Organe darstellt (*Schnyder* (Fn. 98), Art. 55 OR Rz. 5). Im Rahmen dieses Beitrages soll jedoch nicht näher auf die Geschäftsherrenhaftung eingegangen werden, da es sich beim Stiftungsrat, welcher als Vertreter in den Verwaltungsrat der unterstützten Aktiengesellschaft bestellt wurde, um ein Organ und nicht um eine Hilfsperson der Stiftung handelt (*Grüniger*, Kommentar zu den Art. 80-89^{bis} ZGB, in: Honsell/Vogt/Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 1-456 ZGB, 4. Aufl. 2010, Art. 83 ZGB Rz. 4).
- 99 *Handschin*, Kommentar zu den Art. 530-542 OR, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR, 3. Aufl. 2008, Art. 530 OR Rz. 13; *Fellmann/Müller*, Kommentar zu den Art. 530-544 OR, in: Hausheer/Walter (Hrsg.), Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht, Band VI, 2. Abteilung: Die einzelnen Vertragsverhältnisse, 8. Teilband: Artikel 530-544 OR, 2008, Art. 530 OR Rz. 12; *Meier-Hayoz/Forstmoser* (Fn. 32), § 12 Rz. 34 f.
- 100 *Fellmann/Müller* (Fn. 163), Art. 530 OR Rz. 19 und 405; *Handschin/Vonzun*, Kommentar zu den Art. 530-551 OR, in: Schmid (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Teilband V/4a: Die einfache Gesellschaft, Art.

- 530-551 OR, 4. Aufl. 2009, Art. 530 OR Rz. 232.
- 101 BGer (4C.20/2002 vom 18.6.2002, E. 3.2); BGer (4C.198/2001 vom 3.12.2001, E. 4a); BGE 124 III 365; BGE 116 II 710; *Fellmann/Müller* (Fn.99), Art. 530 OR Rz. 447; *Meier-Hayoz/Forstmoser* (Fn. 31), § 12 Rz. 74; *Handschin/Vonzun* (Fn. 100), Art. 530 OR Rz. 127.
- 102 *Guhl/Druey* (Fn. 66), § 61 Rz. 28.
- 103 *Fellmann/Müller* (Fn. 99), Art. 530 OR Rz. 82 m.w.H.
- 104 *Fellmann/Müller* (Fn. 99), Art. 533 OR Rz. 19 f.; *Handschin* (Fn. 99), Art. 533 OR Rz. 2; *Meier-Hayoz/Forstmoser* (Fn. 31), § 12 Rz. 46; *Handschin/Vonzun* (Fn. 99), Art. 533 OR Rz. 41.
- 105 Beim Ausschluss der Verlustbeteiligung ist Art. 533 Abs. 3 OR zu beachten. Art. 533 Abs. 3 OR besagt, dass die Verabredung, dass ein Gesellschafter, der zu dem gemeinsamen Zwecke Arbeit beigetragen hat, Anteil am Gewinne, nicht aber am Verluste haben soll, zulässig ist.
- 106 *Bärtschi* (Fn. 59), 101 ff.; *Frick*, Private Equity im Schweizer Recht, Diss. Universität Zürich 2008, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 272, 2009, Rz. 1334 und 1371; *von Salis-Lütolf* (Fn. 6), Rz. 1334. Siehe auch *Böckli* (Fn. 28), § 18 Rz. 109.
- 107 BGE 128 III 29, 31 ff.; BGE 117 II 570, 573; BGE 114 V 215; *Böckli* (Fn. 28), § 18 Rz. 109. Siehe auch *Krneteta* (Fn. 61), Rz. 2071.
- 108 *Widmer/Gericke/Waller* (Fn. 62), Art. 754 OR Rz. 7.
- 109 *Widmer/Gericke/Waller* (Fn. 62), Art. 754 OR Rz. 7.
- 110 *Guhl/Druey* (Fn. 66), § 72 Rz. 27.
- 111 *Guhl/Druey* (Fn. 66), § 72 Rz. 27.
- 112 *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 659.
- 113 *Schenker*, Fehlgeschlagene Investitionen – Krisen bewältigen, Schaden begrenzen, in: Private Equity – rechtliche und steuerliche Aspekte, Baker & McKenzie Broschüre, 2001, 124.
- 114 *Schenker* (Fn. 113), 124.
- 115 *Groner* (Fn. 4), 316.
- 116 *Groner* (Fn. 4), 316.
- 117 *Maurenbrecher* (Fn. 92), 1329.
- 118 So für eine Bank als Kreditgeberin: *Isler*, Die kreditgebende Bank – ein faktisches Organ des Schuldners? in: von der Crone/Forstmoser/Weber/Zäch (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Bank- und Finanzmarktrechts, Festschrift für Dieter Zobl zum 60. Geburtstag, 2004, 287.
- 119 Dies kann dann der Fall sein, wenn der Kreditgeber den Zahlungsverkehr des Kreditnehmers vollumfänglich zu beherrschen beginnt (*Vetter* (Fn. 62), 158 f. m.w.H.). Siehe auch *Schärer/Maurenbrecher*, Kommentar zu den Art. 305-318 OR, in: Honsell/Vogt/Wiegand (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 4. Aufl. 2007, Art. 312 OR Rz. 68c.
- 120 BGE 128 III 92, 93 f.; BGE 128 III 29, 30 f.; BGE 117 II 570, 571 ff; BGE 107 II 349, 353 ff.; *Forstmoser* (Fn. 59), Rz. 706; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel* (Fn. 32), § 37 N 4; *Länzlinger*, Die Haftung des Kreditgebers: Beurteilung möglicher

Haftungstatbestände nach schweizerischem und amerikanischem Recht, Diss. Universität Zürich 1991, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 138, 1992, 193 f.; *Maurenbrecher* (Fn. 92), 1337; *Vetter* (Fn. 62), 135 f.

121 So für eine Bank: BGE 107 II 349; *Maurenbrecher* (Fn. 92), 1336 m.w.H.

122 In diesem Fall zeigt sich der Unterschied zwischen dem organotypischen Mitbestimmungsrecht und einem bloßen Mitspracherecht. Bei letzterem hat die Stiftung bloß die Möglichkeit, zu wesentlichen Entscheidungen ihre Ansicht zu äußern und es führt nicht ohne weiteres zur faktischen Organschaft (so für eine Bank: *Maurenbrecher* (Fn. 92), 1336 m.w.H.). Strenger *Länzlinger* (Fn. 120), 192.

123 Zum Gleichlauf von Herrschaft und Haftung siehe *Zürcher*, Der Gläubigerschutz im schweizerischen Aktienrechts-Konzern, Diss. Universität Zürich 1993, Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Heft 547, 1993, 88 ff. Zur Risikobeherrschung und somit zur Vorrangigkeit der Gesellschaftsgläubiger vor den Gesellschaftern siehe *Zürcher* (Fn. 123), 23 f. Siehe zur Korrespondenz von Haftung und Herrschaft auch *Jung*, Der Unternehmergegesellschafter als personaler Kern der rechtsfähigen Gesellschaft – Eine Studie zur Relativität der rechtlichen Verselbständigung von Gesellschaften, Habil. Universität Freiburg 2002, Jus Privatum, Beiträge zum Privatrecht, Band 75, 2002, 176.

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2010* in Deutschland

NILS KRAUSE/MATTHIAS GRIGOLEIT

- I. Gesetzgebung
 - 1. Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie weiterer steuerlicher Regelungen
 - 2. Nationales Stipendienprogramm-Gesetz
 - 3. Jahressteuergesetz 2010
 - 4. Neue Landesstiftungsgesetze
 - 5. Entwurf eines Gesetzes zum Internationalen Privatrecht der Gesellschaften, Vereine und juristischen Personen vom 14.12.2007
 - 6. Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011
- II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen
- III. Aus der Finanzrechtsprechung
 - 1. EuGH-Entscheidungen
 - 2. BFH-Entscheidungen
 - 3. Entscheidungen der Finanzgerichte
- IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen
 - 1. BMF-Schreiben
 - 2. Verfügungen der Landesämter und der Oberfinanzdirektionen

I. Gesetzgebung

Im Berichtszeitraum wurden im Bereich der Gesetzgebung zahlreiche legislative Vorhaben realisiert bzw. initiiert. So ist das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU Vorgaben sowie weiterer steuerlicher Regelungen vom 8.4.2010 am 14.4.2010 im Bundesgesetzblatt verkündet worden und größtenteils zum 15.4.2010 in Kraft getreten.¹ Einige Regelungstatbestände sind zudem rückwirkend in Kraft getreten. Wesentliche Teile des Gesetzes tragen der Rechtsprechung des EuGH zum EU-Sonderausgabenabzug von Spenden Rechnung. Das Nationale Stipendienprogrammgesetz (StipG) vom 21.7.2010,² welches durch Gesetz

vom 21.12.2010³ geändert worden ist, soll dem Fachkräftemangel in Deutschland begegnen und eröffnet allen staatlichen oder staatlich anerkannten Hochschulen nach § 1 StipG die Möglichkeit, begabte Studierende zu fördern. Zudem ist das Jahressteuergesetz 2010 vom 8.12.2010 am 13.12.2010 im Bundesgesetzblatt verkündet worden.⁴ Insbesondere die Einführung eines § 3 Nr. 26b EStG, der Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Betreuer nach § 1835a BGB bis zu einer bestimmten Höhe steuerfrei stellt, ist geeignet, den operativen Betrieb gemeinnütziger Körperschaften zu beeinflussen. Auf Länderebene kann berichtet werden, dass nahezu alle Bundesländer ihre Landesstiftungsgesetze an die BGB-Vorschriften angepasst haben. Im Bereich des EU-übergreifenden Gemeinnützigkeitsrechts ist erfreulich, dass offensichtlich der bestehende Referentenentwurf eines Gesetzes zum internationalen Privatrecht der Gesellschaften, Vereine und juristischen Personen vom 14.12.2007, der insbesondere Regelungen enthält, welches Recht auf grenzübergreifend tätige Rechtsträger anzuwenden ist, wieder aufgegriffen, überarbeitet und vorangetrieben wird.⁵ Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens ist zu beobachten. Darüber hinaus ist die Regierungskoalition mit einem Vorschlag eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011 in das neue Jahr gestartet, welches als Konsequenz einer Sitzung des Koalitionsausschusses vom 9.12.2010 als Referentenentwurf veröffentlicht wurde.⁶

1. Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie weiterer steuerlicher Regelungen

Am 14.4.2010 ist das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben verkündet worden, welches die Vorgaben des Europäischen Gerichtshofs aus dem »Persche-Urteil«⁷ umsetzt. Zum Sonderausgabenabzug berechtigen nunmehr auch Zuwendungen an EU/EWR- ausländische Einrichtungen, die, wenn sie inländische Einkünfte erzielten, Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 HS. 2 KStG in Anspruch nehmen können. Dies gilt auch dann, wenn diese Einkünfte in Deutschland nicht der Steuer unterfallen. Erforderlich hierfür ist, dass (i) der Sitzstaat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet und (ii) ein struktureller Inlandsbezug der Förderung gegeben ist. Der

zusätzliche Abzugsbetrag in Höhe von EUR 1 Mio. für Spenden in den Vermögensstock gilt zudem auch für ausländische Stiftungen, die die genannten Voraussetzungen erfüllen. Darüber hinaus wurde § 52 Abs. 24e EStG dahingehend ergänzt, dass die bisherigen für den jeweiligen Veranlagungsraum festgelegten Höchstgrenzen des § 10b Abs. 1, 1a EStG unverändert fortbestehen. Die Regelung des § 10b Abs. 1 S. 6 EStG n.F., der den strukturellen Inlandsbezug auch für Zuwendungen an EU/EWR ausländische öffentlich-rechtliche Körperschaften zum Gegenstand hat, ist auch auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 geleistet wurden. § 10b Abs. 1 S. 7 EStG n.F., der den Spendenabzug bei Mitgliedsbeiträgen zum Gegenstand hat, ist auch auf noch nicht bestandskräftig festgelegte Mitgliedsbeiträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 geleistet wurden.

2. Nationales Stipendienprogramm-Gesetz

Das nationale Stipendienprogramm-Gesetz vom 21.7.2010 sieht vor, dass die öffentliche Hand 50% der Kosten des Stipendienprogramms trägt. Zudem sollen 50% der Kosten durch private Geldgeber, insbesondere Stiftungen, beigesteuert werden. Mit dem ersten Änderungsgesetz zum Stipendienprogramm-Gesetz⁸ ist eine Anpassung insoweit erfolgt, als der Bund nunmehr den öffentlichen Anteil an den Stipendien in voller Höhe übernimmt.

3. Jahressteuergesetz 2010

Das Jahressteuergesetz 2010 vom 8.12.2010 ist am 13.12.2010 im Bundesgesetzblatt verkündet worden. Als Änderung im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts ist in den §§ 55, 58 AO das Tatbestandsmerkmal »Körperschaft des öffentlichen Rechts« durch »juristische Person des öffentlichen Rechts« ersetzt worden. Hintergrund dessen war die Befürchtung, dass bei strikter Anwendung des Wortlauts Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts bislang nicht erfasst sind. Zudem hat der Finanzausschuss des Bundesrates die Einführung eines neuen § 3 Nr. 26b EStG empfohlen, der Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche

Betreuer nach § 1835a BGB bis zur Höhe von EUR 2.100 im Jahr steuerfrei stellen soll. Ferner wurde § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG um lit. g) erweitert, wonach Transferentschädigungen für ausländische, im Inland verpflichtete Berufssportler, beschränkt steuerpflichtig sind.

4. Neue Landesstiftungsgesetze

Nach Änderung des Stiftungsrechts auf Bundesebene durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15.7.2002,⁹ haben die Länder ihre Landesstiftungsgesetze weitgehend an die BGB-Vorschriften angepasst, zuletzt Thüringen am 16.12.2008¹⁰ und Nordrhein-Westfalen am 9.2.2010.¹¹ In Sachsen-Anhalt ist das Gesetzgebungsverfahren im Jahr 2010 noch nicht abgeschlossen gewesen.

5. Entwurf eines Gesetzes zum Internationalen Privatrecht der Gesellschaften, Vereine und juristischen Personen vom 14.12.2007

In dem Referentenentwurf eines »Gesetzes zum Internationalen Privatrecht der Gesellschaften, Vereine und juristischen Personen« vom 14.12.2007 ist vorgesehen, durch eine Ergänzung des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch (EGBGB) zu regeln, welche Rechtsordnung auf grenzüberschreitend tätige Rechtsträger anzuwenden ist. Dies hat ebenfalls für rechtsfähige Stiftungen und Vereine eine hohe Relevanz. Im internationalen Privatrecht existieren Vorschriften für natürliche Personen und Rechtsgeschäfte sowie für das Sachen-, Familien- und Erbrecht. Dagegen gab es bislang keine kodifizierte Regelung für Gesellschaften und andere Zusammenschlüsse. In der Praxis wurde bisher an den Sitz der Verwaltung der Gesellschaft und das dort geltende Recht angeknüpft, was im Hinblick auf die europarechtliche Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 54 AEUV) problematisch ist. Geplant ist derzeit, den bestehenden Entwurf zu überarbeiten und das Gesetzgebungsverfahren wiederaufzunehmen.

6. Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011

Der Referentenentwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 enthält zahlreiche Vorschriften, die für den operativen Betrieb gemeinnütziger Gesellschaften relevant sein können. So ist vorgesehen, Spenden an gemeinnützige Gesellschaften bei der persönlichen Einkommensteuerveranlagung bis zu einer Höhe von maximal 20% der Gesamteinkünfte oder 4 Promille der Gesamtumsätze sowie aufgewendete Löhne als steuerlich abziehbar festzusetzen. Entfallen soll demgegenüber die Möglichkeit, Kapitaleinkünfte auf Antrag bei der Berechnung der Gesamteinkünfte mit einzubeziehen. Zudem soll die Steuerfreiheit für Stipendien aus öffentlichen Mitteln erweitert werden, die lediglich mittelbar durch die öffentliche Hand gewährt werden. Der Gesetzgeber beabsichtigt, in § 16 Abs. 3b EStG eine gesetzliche Fiktion dergestalt einzubauen, dass ein Betrieb im Falle einer Betriebsunterbrechung oder Betriebsverpachtung bis zu einer ausdrücklichen Aufgabeerklärung als fortgeführt gilt, was insbesondere für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Organisationen von Relevanz sein kann. Abschließend ist eine Ermächtigungsgrundlage für den Erlass von Rechtsverordnungen der Bundesregierung vorgesehen, die den erleichterten Nachweis für Spenden und die Vereinfachung der steuerlichen Berücksichtigung zum Gegenstand haben wird, was insbesondere für Spenden im Zusammenhang mit Naturkatastrophen gelten soll.

II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen

- *BGH zur Haftung des Vereinsvorstandes bei Insolvenz*¹²

Der Bundesgerichtshof stellte fest, dass § 42 Abs. 2 BGB keine Haftung des Vereinsvorstandes für eine Masseschmälerung anordne. Mangels einer entsprechenden Regelungslücke im Gesetz scheide auch eine analoge Anwendung der Haftungsvorschriften für Masseschmälerung aus dem AktG, GmbHG oder GenG aus. Die Regelung in § 42 Abs. 2 BGB sei abschließend und verlange vom Vereinsvorstand nur, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu beantragen, wenn der Verein zahlungsunfähig oder überschuldet ist.

- *BGH zum Verbraucherschutzverein als Verbraucher*¹³

Der BGH stellte klar, dass ein Verbraucherschutzverein nicht selbst Verbraucher im Sinne des BGB sein könne, da diese Eigenschaft nur natürlichen Personen zukommt. Obgleich der Verein für den Schutz von Bankkunden eintritt, habe er kein eigenes Recht, von Banken ein aktuelles Preis- und Leistungsverzeichnis zu erhalten. Er müsse sich vielmehr mit den allgemein zugänglichen Informationen begnügen.

- *BGH zur Begründung einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht*¹⁴

Der BGH hat die Nichtzulassungsbeschwerde hinsichtlich einer Entscheidung zur wirksamen Errichtung einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht zurückgewiesen, wodurch die vorherige Entscheidung des OLG Stuttgart¹⁵ rechtskräftig wurde. Die Entscheidung des OLG Stuttgart beschäftigte sich mit der Frage, ob die Stifterin der von ihr errichteten Stiftung ein Wertpapier-Depotkonto zustiften konnte. Aufgrund der Weisungsunterworfenheit der Stiftungsorgane gegenüber der Stifterin fehlte es nach Ansicht des OLG Stuttgart an einer wirksamen Stiftungserrichtung. Wirtschaftlich betrachtet sei das Stiftungsvermögen weiterhin der Stifterin zuzurechnen. Die wirksame Begründung einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht setze aber voraus, dass der Stifter das Stiftungsvermögen der Stiftung endgültig und ohne Widerrufsmöglichkeit zuführt. Dies gelte auch, wenn das Vermögen der Stiftung über einen Stiftungsverwalter zugeführt wird, der über einen Mandatsvertrag auf Weisung des wirtschaftlichen Stifters zu handeln hat.

- *BGH zur Zulässigkeit des Kennzeichens »Verbraucherzentrale« im Vereinsnamen*¹⁶

Der Bundesgerichtshof hat entschieden, dass zwar das Kennzeichen »Verbraucherzentrale« durchaus einen Markenschutz genieße. Soweit allerdings dieser Begriff mit weiteren Bestandteilen kombiniert wird, könne eine notwendige Unterscheidungsfähigkeit hergestellt werden, durch die eine Verwechslungsgefahr ausgeschlossen sei. Insoweit sei die Verwendung des Begriffs »Verbraucherzentrale« im Vereinsnamen nicht generell unzulässig.

- *BGH zur Gerichtsgebührenbefreiung für eine gemeinnützige GmbH, deren Anteile zu 100% von der öffentlichen Hand gehalten werden*¹⁷

Der BGH hat festgestellt, dass eine Kostenbefreiung einer von einem Gemeindeverband als Alleingesellschafter gehaltenen gemeinnützigen GmbH, die ein Krankenhaus betreibt, weder aus dem Bundesrecht (vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 GKG) noch aus dem niedersächsischen Landesrecht abgeleitet werden könne.

- *BGH zur Herausgabe von Mitgliederdaten eines Vereins*¹⁸

Der BGH hat sich dahingehend geäußert, dass Vereinsmitglieder ein Recht auf Herausgabe der Daten sämtlicher Vereinsmitglieder haben, soweit sie ein berechtigtes Interesse nachweisen können. Ausreichend sei hierfür auch die Absicht, eine Veränderung der Vereinspolitik organisieren zu wollen. Im vorliegenden Fall wurde die Herausgabe der Daten an einen Treuhänder begehrt, so dass auch datenschutzrechtliche Bestimmungen nicht berührt waren.

- *BGH zur Zulässigkeit von variablen Vereinsbeiträgen ohne Satzungsregelung*¹⁹

Der Bundesgerichtshof hat entschieden, dass die Erhebung variabler Vereinsbeiträge, die sich an den Vorjahresumsätzen des jeweiligen Mitglieds orientieren, zulässig sei. Es sei nicht erforderlich, dass die Vereinssatzung hierzu eine Regelung enthält oder einen Höchstbetrag bestimmt. Bei der variablen Beitragserhebung handele es sich nicht um eine das Vereinsleben bestimmende Grundsatzentscheidung, so dass eine Regelung in der Satzung nicht erforderlich ist.

- *BGH zur Haftung der Veranstalter von Reit- und Springturnieren*²⁰

Der Bundesgerichtshof stellt klar, dass der Veranstalter von Reit- und Springturnieren trotz des öffentlichen Hinweises, jegliche Haftung für eine Verletzung von Mensch und Tier sei ausgeschlossen, hafte. Die Bestimmungen zur Turnierteilnahme wie Allgemeine Geschäftsbedingungen unterlägen der strengen gesetzlichen Inhaltskontrolle. Ein genereller Haftungsausschluss sei damit unwirksam.

- *BGH zur Veröffentlichung der Mitschnitte von Amateurfußballspielen im Internet*²¹

Der BGH hat entschieden, dass ein Fußballverband es akzeptieren müsse, wenn kurze Filmmitschnitte von Amateurfußballspielen seiner Mitglieder im Internet veröffentlicht werden. Die Organisation und Durchführung von Fußballspielen gewähre dem Fußballverband kein ausschließliches Verwertungsrecht an den Spielen, so dass Unterlassungsansprüche gegen die Veröffentlichung ausscheiden. Allerdings wies das Gericht darauf hin, dass den angeschlossenen Fußballvereinen auf ihrem Gelände das Hausrecht zustehe, mit der Folge, dass Besuchern des Sportgeländes die Anfertigung von Filmaufnahmen untersagt werden könne.

- *BGH zum Nutzungsrecht an Fotos von stiftungseigenen kulturhistorischen Gebäuden*²²

Der BGH führte aus, dass eine Stiftung es nicht hinnehmen müsse, dass Fotos und Filmaufnahmen von ihren kulturhistorischen Gebäuden gewerblich genutzt werden, soweit die Aufnahmen vom stiftungseigenen Grundstück aus angefertigt wurden. Es sei Teil des Eigentumsrechts, darüber zu entscheiden, wer und zu welchem Zweck ein Grundstück betritt. Dass die Stiftungssatzung vorsieht, die Kulturgüter unentgeltlich der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, führe zu keiner anderen Bewertung, da ja gerade die gewerbliche Nutzung der Aufnahmen hiervon nicht umfasst sei. Allerdings könne die Zustimmung zur Verwertung der Bilder gegen eine Gebühr erteilt werden.

- *KG Berlin zum Nachweis über Annahme der Wahl bei der Eintragung eines neuen Vorstandes*²³

Das KG Berlin hat in einem Beschluss entschieden, dass im Falle der Neubesetzung des Vereinsvorstandes beim Registerrecht im Rahmen der Eintragung der Nachweis der Durchführung einer Wahl und deren Ausgang sowie auch die Annahme der Wahl durch den neuen Vorstand nachzuweisen sei. Das Gericht beanstandete hier, dass das Protokoll der Mitgliederversammlung lediglich feststellte, dass der neue Vorstand durch die Mitgliederversammlung begrüßt und bestätigt wurde, aber nicht explizit die Annahme der Wahl festgestellt wurde. Zudem sei auch nicht

ersichtlich gewesen, dass überhaupt eine Wahl durchgeführt wurde.

- *OLG Düsseldorf zum Rechtsanspruch des Vereinsmitglieds auf Löschung der Satzungsänderung*²⁴

Das OLG Düsseldorf stellte fest, dass ein Vereinsmitglied keinen Rechtsanspruch gegen das Vereinsregister auf Löschung einer eingetragenen Satzungsänderung hat. Soweit eine Eintragung unzulässig ist, könne das Registergericht diese von Amts wegen löschen. Vereinsmitglieder könnten lediglich eine Überprüfung und Löschung anregen.

- *OLG Düsseldorf zur Versicherungserklärung gegenüber dem Registergericht bei Eintragung einer Satzungsänderung*²⁵

Das OLG Düsseldorf hat entschieden, dass das Registergericht nicht berechtigt sei, von dem Vereinsvorstand, der eine Satzungsänderung anmeldet, mittels einer Zwischenverfügung eine Versicherungserklärung zu verlangen, nach der der eingereichte Wortlaut der Satzung mit dem im Vereinsregister verlautbarten Text der Satzung (d.h. der Ursprungsfassung sowie der Änderungen) identisch sei.

- *OLG Hamm zur Entscheidungskompetenz des Registergerichts über die Zweckmäßigkeit einer Satzung*²⁶

Das OLG Hamm stellt klar, dass es nicht in die Zuständigkeiten des Registergerichts falle, über die Zweckmäßigkeit einer Satzung zu entscheiden. Vielmehr beschränke sich das Prüfungsrecht auf die Vollständigkeit und auf mögliche Gesetzesverstöße der Satzung. Soweit bestimmte Regelungen nur vereinsinterne Bedeutung haben, könnten sie auch unklar, missverständlich oder unzweckmäßig sein. Die Eintragung dürfe aus diesen Gründen nicht abgelehnt werden.

- *OLG Jena zur Haftung und Sicherungspflichten der Betreiber von Sportanlagen*²⁷

Das OLG Jena hat entschieden, dass eine Vernachlässigung oder sogar die gänzliche Aufgabe der Instandhaltung einer Sportanlage für den ständigen

Betrieb nichts an den grundsätzlich bestehenden Verkehrssicherungspflichten ändere. Das Gericht führte zudem aus, dass eine Sportanlage auch einem bestimmungswidrigen, aber vorhersehbaren unbefugten Gebrauch genügen müsse. Sollte der Betreiber dies nicht gewährleisten können, müsse er die Sportanlage abreißen.

- *OLG München zur Behandlung des zeitgleichen Rücktritts sämtlicher Vorstandsmitglieder*²⁸

Das OLG München hat entschieden, dass eine außerordentliche Mitgliederversammlung einzuberufen sei, wenn alle Vorstandsmitglieder eines Vereines zeitgleich ihren Rücktritt begehren, um so die sofortige Wahl eines neuen Vorstandes zu ermöglichen. Sollte dies nicht möglich sein, komme in Ausnahmefällen die Erklärung des gemeinsamen Rücktritts gegenüber einem gemäß § 29 BGB bestellten Notvorstand in Betracht. Die außerordentliche Mitgliederversammlung gehe jedoch vor, da den Vereinsmitgliedern nicht das Recht genommen werden soll, ihren Vorstand selbst zu wählen.

- *OLG München zu den Voraussetzungen der Bestellung eines Notvorstandes des Vereins*²⁹

Das OLG München hat sich dahingehend geäußert, dass § 29 BGB die Bestellung eines Notvorstandes des Vereins nur bei Handlungsunfähigkeit und der Vorlage eines dringenden Falls vorsehe. Diese Voraussetzungen seien eng auszulegen, um die Privatautonomie des Vereins zu respektieren. Das Gericht merkte zudem an, dass das Verfahren nach § 29 BGB nicht dazu bestimmt sei, vereinsinterne Auseinandersetzungen und Meinungsverschiedenheiten zu klären, da es sich um eine Not- und Eilmaßnahme handele.

- *OLG Naumburg zur Neuausschreibung der Rettungsdienste in Sachsen-Anhalt*³⁰

Das OLG hat entschieden, dass die Auftragsvergabe zur Durchführung des Rettungsdienstes im Burgenlandkreis von 2010 bis 2015 unter Verletzung der §§ 97 ff. GWB erfolgt sei, so dass die Notfallrettung neu ausgeschrieben werden müsse.

- *OLG Saarbrücken zur Rechtsmissbräuchlichkeit von Unterlassungsansprüchen von Berufsverbänden nur gegen Außenstehende*³¹

Das OLG Saarbrücken stellte fest, dass es rechtsmissbräuchlich sei, wenn ein Berufsverband für private Glücksspiel- und Lotterieranbieter nur gegen die staatliche Konkurrenz vorgeht, aber die Wettbewerbsverstöße von privaten Anbietern, die Mitglied des Berufsverbandes sind, toleriert. Die Rechtsmissbräuchlichkeit basiere auf dem Schutz eigener bei gleichzeitiger Behinderung fremder Marktteilnehmer. Aufgrund der Rechtsmissbräuchlichkeit stehe dem Verband kein Unterlassungsanspruch gegen die staatliche Lotteriegesellschaft zu.

- *OLG Saarbrücken zur Haftungsbeschränkung im Amateursport*³²

Das OLG Saarbrücken stellte fest, dass auch im Amateursport nicht jede foulbedingte Verletzung zu einem Schadensersatzanspruch führe. Vielmehr komme es zwischen den Teilnehmern eines Fußballspiels zu einer stillschweigenden Vereinbarung einer Haftungsbeschränkung. Die Vereinbarung beinhalte lediglich eine Haftung für vorsätzliches und grob fahrlässiges Verhalten.

- *Schleswig-Holsteinisches OLG zur Haftung des Vereins bei Übertragung der Streupflicht auf Vereinsmitglieder*³³

Das Schleswig-Holsteinische OLG hat entschieden, dass ein Verein gegenüber seinen eigenen Mitgliedern nicht hafte, wenn diese auf nicht gestreuten vereinseigenen Wegen stürzen und sich verletzen, soweit der Verein aufgrund einer Gartenordnung oder einer vergleichbaren Regelung die Streu- und Räumspflicht auf die Vereinsmitglieder übertragen hat. Dem verletzten Vereinsmitglied könne dann kein Vertrauen in die Sicherheit des vereinseigenen Weges unterstellt werden.

- *OLG Stuttgart zur Unzulässigkeit der Übertragung von Mitgliedschaftsrechten einer juristischen Person auf ihre Mitglieder*³⁴

Das OLG Stuttgart stellte fest, dass die Übertragung von Organschaftsrechten in einem als e.V. organisierten Taxiverband, hier von Stimm- und Wahlrechten einer juristischen Person als Vereinsmitglied

wiederum auf ihre Mitglieder unzulässig sei. Es handele sich um einen Verstoß gegen das organschaftliche Abspaltungsverbot, so dass entsprechende Regelungen in einer Vereinssatzung nach §§ 717 S. 1, 134 BGB nichtig sind. Die Satzungsautonomie finde ihre Grenzen in dem Abspaltungsverbot für Organschaftsrechte.

- *OLG Stuttgart zur Haftung und Sicherungspflichten der Betreiber von Sportanlagen*³⁵

Das OLG Stuttgart hatte sich mit den Sicherungspflichten der Betreiber von Sportanlagen zu beschäftigen. Hierzu hat das Gericht entschieden, dass für den Betreiber die gleichen Anforderungen an die bauliche Auslegung und Sicherheit wie auch für sonstige öffentlich zugängliche Gebäude gelten, soweit die Sportanlage für das Publikum geöffnet ist. Somit habe der Betreiber eine für den allgemeinen Verkehr geeignete und sichere Anlage bereitzustellen.

- *OLG Frankfurt a.M. zur Amtsdauer von Kuratoriumsmitgliedern*³⁶

Das OLG Frankfurt hatte sich mit der Frage zu beschäftigen, wann die Amtsdauer von Kuratoriumsmitgliedern endet. In dem der Entscheidung zugrundeliegenden Fall erfolgte die Bestellung bzw. Wahl eines Kuratoriumsmitglieds einer rechtsfähigen Stiftung auf fünf Jahre. Darüber hinaus war in der Satzung geregelt, dass die Kuratoriumsmitglieder ihr Amt unbeschadet ihrer Amtszeit bis zur Bestellung eines Nachfolgers weiter führen. Vor diesem Hintergrund war das Kuratorium auch beschlussfähig, da zwar die Amtszeit der Kuratoriumsmitglieder nach fünf Jahren abgelaufen sei, diese aber jedenfalls aufgrund der Fortsetzungsregelung bis zur Bestellung von Nachfolgern im Amt waren. Dass sich aus § 102 AktG für den Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft etwas anderes ergibt, habe auf die Stiftung keinen Einfluss, da hier die Errichtung eines Aufsichtsrates fakultativ ist und daher die Stiftung nicht mit einer Aktiengesellschaft vergleichbar sei.

- *LG Baden-Baden zur Grundbuchgebühren für gemeinnützige Organisationen*³⁷

Das LG Baden-Baden hatte sich damit auseinanderzusetzen, inwieweit

gemeinnützige Organisationen in Baden-Württemberg von Grundbuchgebühren befreit sind. In dem der Entscheidung zugrundeliegenden Fall hatte ein gemeinnütziger Golfclub für den Bau einer Golfanlage Grundschulden bestellt, für deren Eintragung dem Verein hohe Grundbuchgebühren in Rechnung gestellt wurden. Grundsätzlich sieht das Justizkostengesetz des Landes Baden-Württemberg eine Gebührenbefreiung für gemeinnützige Organisationen vor, soweit der Vorgang nicht einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Einrichtung betrifft. Trotz zahlender Nichtmitglieder sei die Golfanlage insgesamt nicht als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen, wie das LG Baden-Baden feststellte, so dass hier keine Grundbuchgebühren hätten erhoben werden dürfen.

- *LSG Sachsen-Anhalt zur Verhinderung von Transparenzberichten durch Pflegeheime*³⁸

Nach § 115 Abs. 1a SGB XI i.V.m. der Pflegetransparenzvereinbarung müssen Alten- und Pflegeheime die vorgeschriebene Veröffentlichung von Prüfergebnissen über ihre Pflegequalität dulden. Weder können sie den Aushang der Transparenzberichte im Heim selbst noch die Veröffentlichung im Internet verhindern, wie das LSG Sachsen-Anhalt feststellte.

- *SG Fulda zur gesetzlichen Unfallversicherung für ehrenamtliche Helfer*³⁹

Das Sozialgericht Fulda stellte fest, dass Unfälle ehrenamtlicher Helfer bei der Ausübung ihrer ehrenamtlichen Tätigkeit im Verein in der Regel nicht von der gesetzlichen Unfallversicherung umfasst seien. Ansprüche gegen die gesetzliche Unfallversicherung könnten gemäß § 7 Abs. 1 SGB VII nur durch einen Arbeitsunfall gestützt werden. Dies setzt aber ein Beschäftigungsverhältnis voraus, woran es fehle, wenn ein Vereinsmitglied lediglich aufgrund seiner Mitgliedspflichten dem Verein gegenüber Leistungen erbringt.

- *BVerwG zur GEZ-Pflicht für Autoradios in Transportfahrzeugen einer Behinderteneinrichtung*⁴⁰

Das Bundesverwaltungsgericht stellte fest, dass Autoradios in Transportfahrzeugen von Behinderteneinrichtungen von der Rundfunkgebührenpflicht aus § 2 Rundfunkgebührenstaatsvertrag (RGebStV) befreit seien, wenn die Fahrzeuge ausschließlich dem Transport von Behinderten dienen. Dies folge aus § 5 Abs. 7 RGebStV, da der Begriff der Einrichtung zwar die Bindung einer Gesamtheit von Personen und Sachen an ein Gebäude oder die Räumlichkeit insgesamt erfordere, aber sämtliche Mittel, die zu der jeweiligen Organisation gehören, davon auch miterfasst seien. Eine feste Verankerung sei dagegen nicht erforderlich. Dieses Verständnis werde auch durch eine systematische Betrachtung der Vorschrift vor dem Hintergrund des Betriebsbegriffs aus dem Betriebsverfassungsgesetz gestützt. Die Fahrzeuge seien sachliche Mittel zur Zweckverwirklichung des Behindertentransports.

- *BayVGH zur Befreiung von Rundfunkgeräten in Krankenhäusern von den GEZ-Gebühren*⁴¹

Der BayVGH hatte sich mit der Frage zu beschäftigen, inwieweit eine Gebührenpflicht für Geräte bestehe, die in einem Krankenhaus für Patienten zur Verfügung stehen. Nach dem Rundfunkgebührenstaatsvertrag sind eigene Geräte von Krankenhäusern und anderen sozialen Einrichtungen von der Rundfunkgebühr befreit, soweit diese ohne zusätzliches Entgelt zur Verfügung gestellt werden. Voraussetzung sei aber, dass die Einrichtung selbst oder ihr Träger als gemeinnützig oder mildtätig anerkannt ist. Zudem müssen Krankenhäuser auch keine Gebühren entrichten, wenn sie von der Gewerbesteuer befreit sind, was bei Krankenhäusern, die als gemeinnütziger Zweckbetrieb geführt werden, der Fall ist.

- *OVG Sachsen zum Zuwendungswiderruf gemeinnütziger Vereine*⁴²

Das OVG Sachsen hat entschieden, dass der Widerruf eines rechtmäßigen Zuwendungsbescheids nach § 47 Abs. 2 S. 1 SGB X auch, nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Vergangenheit widerrufen werden könne, wenn die Leistung nicht, nicht alsbald nach der Erbringung oder nicht mehr für den in dem

Verwaltungsakt bestimmten Zweck verwendet wird oder mit dem Verwaltungsakt eine Auflage verbunden ist und der Begünstigte diese nicht oder nicht innerhalb einer ihm gesetzten Frist erfüllt hat. Insbesondere läge kein Verstoß gegen Auflagen des Bescheids vor. Zwar würden auch die Allgemeinen Nebenbestimmungen für Zuwendungen und Projektförderung (ANBest-P) Bestandteil der Zuwendungsbescheide, welche anordnen, dass die Zuwendungen wirtschaftlich und sparsam zu verwenden sind. Jedoch habe der Kläger, ein gemeinnütziger Verein, nicht hiergegen verstoßen als er die Einzelansätze seines Finanzierungsplans um zum Teil mehr als 20% überschritt. Nr. 1.2 der ANBest-P enthalte gerade für einen solchen Fall spezielle Regelungen, so dass bei Einhaltung dieser Regelungen weiterhin der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit beachtet wird.

- *VG Karlsruhe zur nichtrechtsfähigen Stiftung als juristische Person*⁴³

Das VG führte aus, dass es sich bei einer Stiftung ohne Anerkennung nach § 80 Abs. 1 BGB um eine Treuhandstiftung handle, die mangels eigener Rechtspersönlichkeit keine Gewerbetreibende im Sinne der Gewerbeordnung ist. Eine nichtrechtsfähige Stiftung sei keine juristische Person.

- *VG Mainz zum online Loseverkauf durch Soziallotterien*⁴⁴

Das VG Mainz hat entschieden, dass die »Aktion Mensch« ihre Lose für die ZDF-Fernsehlottterie nicht über das Internet verkaufen dürfe. Der Glücksspielstaatsvertrag (GlüStV) verlange nach § 4 Abs. 4 GlüStV auch für Soziallotterien einen persönlichen Kontakt zwischen Spieler und Lotterie für den Abschluss eines Spielvertrags. Dies gebiete der Schutz der Bevölkerung vor den Gefahren der Spielsucht. Der damit verbundene Eingriff in die Berufsfreiheit aus Art. 12 GG sei durch eben diesen Schutz als überragend wichtiges Gemeinschaftsgut gerechtfertigt. Mangels eines grenzüberschreitend wirkenden Verhaltens sei auch nicht der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union berührt.

- *VG Münster zur Anerkennung einer kommunalen Stiftung trotz Missachtung*

Das VG Münster stellte klar, dass eine Stiftung anzuerkennen sei, sofern die Voraussetzungen aus § 80 Abs. 1, 2 BGB vorliegen. Das Stiftungsgeschäft sei auch nicht unwirksam trotz der Missachtung von § 100 Abs. 3 GO NRW, da diese haushaltswirtschaftliche Regelung nur interne Bindungswirkung habe, solange es nicht zu einer Verschleuderung von Gemeindevermögen kommt. Somit war die Anordnung von § 100 Abs. 3 GO NRW, dass Gemeindevermögen nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und nur dann in Stiftungsvermögen eingebracht werden dürfe, wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck nicht auf andere Weise erreicht werden könne, nicht geeignet, die Nichtigkeit des Stiftungsgeschäfts zu begründen.

- *VG Trier zur Mitgliedschaft in der IHK aufgrund eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs⁴⁶*

Das VG Trier bestätige in seiner Entscheidung, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Organisation die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Mitgliedschaft in der Industrie- und Handelskammer (IHK) erfülle. Somit sei die gemeinnützige Organisation mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb automatisch qua Gesetz beitragspflichtiges Mitglied in der örtlichen IHK. Die gemeinnützige Körperschaft könne daher mit ihrem Gewerbeertrag aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zum Mitgliedsbeitrag herangezogen werden.

III. Aus der Finanzrechtsprechung

1. EuGH-Entscheidungen

- *EuGH zum Umfang der Umsatzsteuerbefreiung für selbständige Lehrer⁴⁷*

Der EuGH hatte im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens über den Umfang der Steuerbefreiung von Schul- und Hochschulunterricht nach

Art. 13. Teil A Abs. 1 lit. J der sechsten Richtlinie 77/388/EWG zu entscheiden. Der BFH⁴⁸ hatte hierzu bislang die Ansicht vertreten, dass der Rechtsbegriff »Schul- und Hochschulunterricht« nicht die Aus- und Fortbildung umfasse, da der Richtlinienwortlaut diese Bildungsmaßnahmen nicht nennt. Der EuGH entschied nun anders. Im konkreten Fall hatte der Kläger, der als Diplom-Ingenieur für vorbeugenden Brandschutz an einem privaten Bildungsinstitut ausgebildete Architekten und Ingenieure unterrichtet, eine Steuerbefreiung beantragt, die ihm versagt wurde. Nach Ansicht des EuGH begünstige die Richtlinie auch den Unterricht gegenüber Teilnehmern, die bereits über eine Schul- oder Hochschulausbildung verfügen und auf Grundlage ihrer jeweiligen Qualifikation eine Weiterbildung anstreben. Eine Wortlautauslegung des Originaltextes der Richtlinie ergebe, dass jeder Unterricht begünstigt ist, der Schul- und Hochschulunterricht fachlich umfasst. Nicht erforderlich sei, dass Unterrichtseinheiten gegeben werden, die an Schulen- oder Hochschulen örtlich stattfinden. Somit könnten auch die nicht an Schulen- oder Hochschulen ausgeübten Unterrichtseinheiten von der Steuerbefreiung umfasst sein, sofern diese Tätigkeiten als Lehrtätigkeit im Rahmen der sich aus den Schul- und Hochschulunterricht beziehenden Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Lehrenden an Schüler oder Studierende ausgeübt werden. Die Steuerbefreiung nach Gemeinschaftsrecht scheiterte allerdings daran, dass der Kläger den Unterricht nicht privat erteilte, sondern bei einer Institution arbeitete.

- *EuGH zu verminderten Freibeträgen für Schenkungen zwischen Gebietsfremden*⁴⁹

In einem dem EuGH durch ein Vorabentscheidungsersuchen des FG Düsseldorf vorgelegten Fall hatte eine deutsche Staatsangehörige, die seit 35 Jahren in den Niederlanden wohnt, durch eine Schenkung ihrer ebenfalls in den Niederlanden lebenden deutschen Mutter, ein in Deutschland belegenes Grundstück erhalten. Das Finanzamt setzte Schenkungsteuer fest, wobei es den Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige zugrunde legte. Der EuGH sah drin eine ungerechtfertigte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit. Insbesondere stelle der Wohnort des Erwerbers keinen objektiven Unterschied dar, der eine

Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit rechtfertigt. Die Gleichbehandlung im deutschen ErbStG bezüglich der Steuerpflicht von Schenkungen verlange ebenfalls eine Gleichbehandlung bei den Freibeträgen.

- *EuGH zur Vergabe von öffentlichen Notfall- und qualifizierten Krankentransportleistungen nach dem Subventionsmodell*⁵⁰

Der EuGH hatte sich in diesem Verfahren mit Fragen des Vergaberechts zu beschäftigen. In Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen, Sachsen und Sachsen-Anhalt schlossen Kommunen mit bestimmten Leistungserbringern, wie dem Deutschen Roten Kreuz, Verträge über Rettungsdienstleistungen und Krankentransportleistungen ab. Die Vergütung erfolgte im Rahmen des sog. »Subventionsmodells«, nachdem der Leistungserbringer die Vergütung direkt vom Auftraggeber erhält. Die Europäische Kommission vertrat die Auffassung, dass die Verträge der Vergaberichtlinie 2004/18/EG unterliegen, so dass nachträglich eine Bekanntmachung über die Auftragsvergabe zu erfolgen habe. Demgegenüber vertrat die Bundesrepublik Deutschland die Auffassung, dass die Richtlinie schon sachlich nicht anwendbar sei, da die Dienstleister in die Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten eingebunden seien. Dieser Auffassung folgte der EuGH indes nicht. Die Erbringung von Rettungsdienstleistungen sei nicht derart eng mit der Ausübung hoheitlicher Tätigkeit verknüpft, dass die Bereichsausnahme der Art. 51, 62 AEUV eingreife. Eine Teilhabe an der Ausübung öffentlicher Gewalt sei nicht gegeben und werde auch nicht durch die Elemente des Beitrags zum Schutz der Gesundheit der Bevölkerung oder durch die Sonderrechte im Straßenverkehr begründet. Die Vorgaben der Richtlinie seien daher zu beachten und führten im Ergebnis dazu, dass nach Abschluss des Vergabeverfahrens das Ergebnis des Verfahrens von dem jeweiligen Auftraggeber zu veröffentlichen sei.

- *EuGH zur Frage der Umsatzsteuerbefreiung für die Beförderung von Organen*⁵¹

Der EuGH hatte sich mit der Frage zu befassen, ob die Beförderung von Organen und weiterer, dem menschlichen Körper entnommener Substanzen für Krankenhäuser und Laboratorien, die in selbständiger

Tätigkeit durchgeführt werden, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die belgische Klägerin berief sich dabei auf eine dem deutschen Recht vergleichbare Befreiungsvorschrift, die eine Steuerbefreiung für die Lieferung von menschlichen Organen vorsieht. Nach Ansicht des EuGH falle die Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen nicht unter die für die Lieferung dieser Gegenstände geltende Steuerbefreiung. Denn die Lieferung von Organen könne nicht gleichgesetzt werden mit der Beförderung von Gegenständen. Der Begriff Lieferung eines Gegenstandes sei dahingehend gekennzeichnet, dass die auftraggebende Partei, die auftragnehmende Partei ermächtigt, über die liefernden Gegenstände so zu verfügen, als wäre sie ihr Eigentümer. Dies sei bei einem bloßen körperlichen Verbringen von Organen eines anderen Menschen für den Transportierenden nicht gegeben.

- *EuGH zu den Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit für die Entnahme, die Beförderung und die Analyse von Nabelschnurblut sowie die Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen*⁵²

Der EuGH hatte sich in einem Vorabentscheidungsverfahren mit der Frage zu beschäftigen, ob Dienstleistungen, die ein dänisches Stammzellenlabor in Form der Entnahme, Beförderung, Analyse und Lagerung von Nabelschnurblut im Hinblick auf die Verwendung von aus diesem Blut gewonnener Stammzellen bei einer künftigen »autologen« oder ggf. »allogenen« Heilbehandlung anbietet, von der Umsatzsteuer zu befreien ist. Das dänische Labor wandte sich im Ausgangsverfahren gegen die Versagung der beantragten Steuerbefreiung mit der Begründung, ihre Dienstleistungen seien mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen eng verbunden und daher nach Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. b) der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit. Der EuGH entschied, dass der Begriff »der mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze« im Sinne der Richtlinie keine Tätigkeiten erfasse, die in der Entnahme, der Beförderung und der Analyse von Nabelschnurblut sowie in der Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen bestehen, wenn die ärztliche Heilbehandlung im Krankenhaus, mit der diese Tätigkeit nur eventuell verbunden ist, weder stattgefunden noch begonnen hat oder konkret

geplant wurde.

2. BFH-Entscheidungen

- *BFH zur Schenkungsteuer bei Vermögensübertragungen auf rechtsfähige Stiftungen*⁵³

Die Klägerin war neben drei weiteren Personen Begünstigte einer Familienstiftung in Liechtenstein, die alleinige Gesellschafterin einer in Luxemburg ansässigen Holdinggesellschaft war. Die Holdinggesellschaft hielt wiederum sämtliche Geschäftsanteile an einer GmbH mit Sitz in Deutschland (Gesellschaft 1). An einer weiteren in Deutschland ansässigen Gesellschaft (Gesellschaft 2) waren die A GmbH und die B GmbH zu je 50 % beteiligt. Die Gesellschafter der Gesellschaft 2 beschlossen eine Stammkapitalerhöhung. Die Gesellschaft 1 wurde unter Ausschluss des Bezugsrechts der bisherigen Gesellschafter hierfür zugelassen, so dass auf diese insgesamt 60% des Stammkapitals der Gesellschaft 2 entfiel. Der ermittelte Wert dieser Anteile überstieg das von der Gesellschaft 1 gezahlte Entgelt um rund DM 15,7 Mio. Das beklagte Finanzamt bewertete den Vorgang als eine schenkungsteuerpflichtige Zuwendung der A GmbH und der B GmbH an die Begünstigten der liechtensteinischen Familienstiftung. Der BFH bewertete den Vorgang dagegen anders. Es liege kein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der beiden Gesellschafter an die Klägerin vor, da keine zivilrechtliche Vermögensverschiebung stattgefunden habe. Bei einer unmittelbaren unentgeltlichen Übertragung von Vermögen auf eine rechtsfähige Stiftung sei diese selbst Erwerberin und nicht die durch die Stiftung Begünstigten. Ein anderer Schluss sei auch nicht deshalb gerechtfertigt, weil vorliegend der Wert des Stiftungsvermögens mittelbar durch Handlungen bei Gesellschaften erhöht werde, an denen die Stiftung beteiligt ist. Es habe sich lediglich der Wert der Begünstigung durch die Stiftung erhöht, was aber nicht Gegenstand einer Vermögensverschiebung an die Klägerin gewesen sei.

- *BFH zur Zustellung an den faktischen Vorstand*⁵⁴

In dem der Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhalt hatte das Finanzamt mehrfach vergeblich versucht, einem rechtsfähigen Verein einen Steuerbescheid unter der dem Finanzamt bekannten Anschrift zuzustellen. Schließlich schickte es den Bescheid an die Anschrift des ihm bekannten Vereinsvorstandes. Tatsächlich handelte es sich – unstrittig – zu diesem Zeitpunkt nicht mehr um den aktuellen Vorstand. Der BFH hielt diesen Umstand für unerheblich und bewertete die Zustellung an den »faktischen Vorstand« als rechtswirksam erfolgt. Ein Vorstand wird dann als faktischer Vorstand bezeichnet, wenn er nicht wirksam bestellt wurde oder nach Ablauf der Amtszeit die Amtsgeschäfte mit Duldung des Vereins weiterführt. Entscheidend sei allein das tatsächliche Auftreten, unabhängig von einer Eintragung im Vereinsregister, so der BFH.

- *BFH zur Beurteilung einer Stiftung als Familienstiftung*⁵⁵

Die Klägerin, eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts, bezeichnete sich in ihrer Satzung selbst als Familienstiftung. In ihrer Satzung war als Zweck die Unterstützung des Stifters, der Ehefrau sowie der Söhne vorgesehen. Die Klägerin gewährte den Destinären bis an deren Lebensende Ansprüche auf monatliche Geldzahlungen, soweit deren Einkünfte einen bestimmten Betrag unterschreiten, was aufgrund eigener Einkünfte der Destinäre während des streitentscheidenden Zeitraums nie vorkam. Nachdem die Klägerin zunächst mit einem Barvermögen von DM 300.000 ausgestattet worden war, hielt sie seit dem Jahr 1968 auch Unternehmensbeteiligungen. Die Satzung bezeichnete die »finanzielle Sicherung der Unternehmensgruppe« als »besonderes Anliegen des Stifters«, solange die Stiftung an der Unternehmensgruppe mit insgesamt mehr als 51% beteiligt ist. Das beklagte Finanzamt bewertete die Klägerin als Familienstiftung und setzte gegen sie Ersatzerbschaftsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG fest. Hiergegen wandte sich die Klägerin, wobei sie vor dem BFH keinen Erfolg hatte. Die Klägerin sei eine Familienstiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Gemäß dieser Norm unterliege der Erbschaftsteuer in Zeitabständen von je 30 Jahren das Vermögen einer Stiftung, wenn sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist. Ob eine Stiftung als Familienstiftung anzusehen ist, sei anhand des vom Stifter verfolgten Zwecks der Stiftung zu beurteilen, wie er nach objektiven Maßstäben in der Satzung zum Ausdruck

gekommen ist. Gewährt die Satzung nicht nur Familienmitgliedern, sondern auch Dritten Vermögensvorteile, so sei eine wertende Gesamtschau aller Vermögensinteressen vorzunehmen. Der Umstand, dass das Stiftungsvermögen im Wesentlichen aus Unternehmensbeteiligungen bestand, spreche in diesem Fall weder für noch gegen ein wesentliches Familieninteresse. Die Bezugsberechtigung der in der Satzung bezeichneten Familienangehörigen präge das Wesen der Klägerin, wobei die Unterstützung der Familie der alleinige Stiftungszweck war. Nicht ins Gewicht falle, dass tatsächlich mangels Unterschreitens der Einkommensgrenze keine Mittel von der Klägerin bezogen wurden, da die Bezugsberechtigung von der Klägerin ernsthaft vorgesehen war.

- *BFH zur Steuerberechnung bei Auflösung einer Familienstiftung*⁵⁶

Die Kläger erwarben das Vermögen einer aufgelösten Stiftung, die von einem Ehepaar errichtet worden war. Das Stiftungsvermögen stammte zu 69% von dem einen und zu 31% von dem anderen Ehegatten. Das beklagte Finanzamt setzte einheitlich Schenkungsteuer fest, wobei es bei der Steuerberechnung jeweils einen Erwerb der Kläger von der Stiftung ansetzte und einen einzigen Freibetrag gewährte. Der Argumentation der Kläger, jeweils für jeden einzelnen von ihnen das erworbene Vermögen als getrennt in Höhe von 69% bzw. 31% von zwei Stiftern erworben anzusehen und zwei persönliche Freibeträge anzusetzen, überzeugte das Finanzamt nicht. Der BFH bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Schenkungsteuerlich sei die Stiftung die Zuwenderin, da das an die Anfallberechtigten fallende Vermögen zivilrechtlich das Vermögen der Stiftung und nicht das Vermögen der Stifter war. Die in § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG getroffene Regelung, dass als Schenker der Stifter gilt, beschränkt sich ausschließlich auf die Bestimmung der Steuerklasse für den gesamten Erwerb auch dann, wenn die aufgelöste Stiftung durch mehrere Stifter errichtet wurde. Die Bestimmung treffe dagegen keine von § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG abweichende Bestimmung über die Person des Zuwendenden.

- *BFH zur Bewirtung bei steuerfreien Theaterleistungen*⁵⁷

Der BFH bestätigte in diesem Beschluss seine Rechtsprechung zur Steuerbarkeit von Bewirtungsleistungen bei steuerfreien Theaterleistungen

und entschied, dass die Abgabe von Speisen und Getränken im Rahmen einer Theateraufführung keine mit der Theaterleistung üblicherweise verbundene Nebenleistung und daher nicht gemäß § 4 Nr. 20a UStG von der Umsatzsteuer befreit sei. Eine Leistung sei nur dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Empfänger der Leistungen keinen eigenen Zweck habe, sondern nur ein Mittel sei, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das Reichen von Speisen und Getränken sei indes zur Durchführung der Theatervorstellung nicht unerlässlich. Zudem diene der Verkauf dazu, dem Theater zusätzliche Einnahmen zu verschaffen. Damit stünde die Verköstigung aber im direkten Wettbewerb zu anderen Gastronomiebetrieben, was die Steuerbarkeit rechtfertige.

- *BFH zur Schenkungsteuerpflicht bei Zustiftung an eine (Familien-) Stiftung*⁵⁸

Die Klägerin war eine rechtsfähige Familienstiftung, deren Zweck darin bestand, einen Begünstigten, dessen Abkömmlinge und die Ehegatten zu versorgen. Der Begünstigte leistete an die Klägerin eine Zuwendung in Höhe DM 1 Mio., welche das beklagte Finanzamt der Schenkungsteuer unterwarf. Der BFH bestätigte die Veranlagung. Die Zustiftung an eine Familienstiftung sei auch dann gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nach Steuerklasse III steuerpflichtig, wenn der Zuwendende der einzige Begünstigte der Stiftung ist. Der Schenkungsteuer unter Lebenden unterliege gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG jede freigiebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert werde. Bei der Prüfung, wer als Zuwendender und Bedachter beteiligt sei, komme es ausschließlich auf die Zivilrechtslage an und nicht darauf, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vermögen und Einkommen zuzurechnen sei. Mit der Zuwendung sei das Vermögen der Klägerin – und nicht das der Begünstigten – vermehrt. Der Umstand, dass der Zuwendende der einzige Begünstigte ist, sei demgegenüber irrelevant.

- *BFH zu Leistungen gegen Entgelt an Vermieter altenbetreuter Wohnungen*⁵⁹

Der Kläger, ein wegen Förderung des öffentlichen Gesundheits- und Wohlfahrtswesens, der Alten- und Jugendhilfe sowie wegen Förderung sonstiger steuerbegünstigter Zwecke gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der

Steuer befreiter Verein, hatte mit einer KG einen Betreibervertrag geschlossen. Die KG vermietete Wohnungen an Senioren, gegenüber denen der Kläger bestimmte Betreuungs-, Service- und Pflegeleistungen (sog. Basisleistungen) erbrachte. Vertraglich bestanden ausschließlich Leistungsverpflichtungen gegenüber der KG. Das zuständige Finanzamt bewertete die Leistungen als nicht steuerbegünstigten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, was vom BFH bestätigt wurde. Der BFH führte aus, dass der Kläger im vorliegenden Fall einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO unterhalte. Zudem lägen weder die speziellen, noch die allgemeinen Zweckbetriebsvoraussetzungen vor. Der spezielle Zweckbetrieb »Wohlfahrtspflege« sei nicht gegeben, da der Kläger seine Leistungen nicht gegenüber den in § 53 AO genannten Personen erbringe, sondern allein vertraglich gegenüber der vermietenden KG. Aus den Mietverträgen war allein die KG gegenüber ihren Mietern verpflichtet, die Basisleistungen zu erbringen, so dass der Kläger in dieser Beziehung als Erfüllungsgehilfe anzusehen sei. Die allgemeinen Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 65 AO scheitern daran, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des Klägers nicht auf die selbstlose Unterstützung der nach seiner Satzung hilfsbedürftigen Personen abstellt, da dieser durch seine Tätigkeit der steuerpflichtigen KG dazu ver helfe, im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit höhere Mieten zu erzielen und die Vermietbarkeit der Wohnungen zu steigern.

- *BFH zur Vermittlungstätigkeit gesetzlicher Krankenkassen für private Zusatzversicherungen*⁶⁰

Die Klägerin, eine juristische Person des öffentlichen Rechts, betrieb eine gesetzliche Krankenkasse. In dem Streitjahr hat sie ferner Zusatzversicherungsverträge zwischen ihren Versicherten und privaten Krankenversicherungsunternehmen vermittelt. Das beklagte Finanzamt sah hierin einen Betrieb gewerblicher Art (BgA), wohingegen die Klägerin die Auffassung vertrat, dass mangels Vorliegens des Tatbestandsmerkmals der »Einrichtung« kein BgA vorliegen könne. Der BFH folgte der Einordnung der Klägerin nicht. Unter einer Einrichtung sei jede Betätigung zur Erzielung von Einnahmen zu verstehen, die sich von der sonstigen Tätigkeit funktionell abgrenzen lasse. Der Begründung eines BgAs stehe dabei nicht entgegen, dass die Klägerin die Tätigkeit nicht in einer

organisatorisch verselbständigten Abteilung ausgeübt habe. Irrelevant sei auch der Einwand, dass die Klägerin mit ihrer Vermittlungstätigkeit darauf abzielt, ihren Versicherten einen umfassenden Versicherungsschutz anzubieten. Das Gericht betonte, dass es für die Annahme einer Einrichtung in diesem Sinne entscheidend sei, dass sich die in § 11 SGB V genannten Aufgaben der Klägerin und die Vermittlungstätigkeit voneinander trennen lassen. Das Gericht unterstellte im Weiteren auch eine Einnahmenerzielungsabsicht der Klägerin, da diese mit den privaten Versicherungen einen Kostenersatz als Gegenleistung für ihre Tätigkeit vereinbart hatte. Die Tätigkeit der Klägerin habe Wettbewerbsrelevanz, so dass es auch unerheblich sei, dass der Gesetzgeber den gesetzlichen Krankenkassen die Möglichkeit eingeräumt habe, private Zusatzversicherungen zu vermitteln.

- *BFH zum arbeitsteiligen Zusammenwirken mehrerer steuerbefreiter Körperschaften*⁶¹

Die Klägerin, eine steuerbegünstigte GmbH, erbrachte nach ihrer Satzung heilpädagogische Dienstleistungen für behinderte Menschen. Ihre Gesellschafter waren zwei steuerbegünstigte Stiftungen. Im Auftrag einer Stiftung erbrachte die Klägerin gegen Entgelt Arbeitstrainingsmaßnahmen für Sozialämter. Für diese Leistungen stellte sie ihren Gesellschafterinnen Rechnungen, die das Finanzamt mit der Begründung, es liege ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, der Körperschaftsteuer unterwarf. Der BFH verneinte die Voraussetzungen eines speziellen Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO, da die Leistungen nicht im besonderen Maße den in § 53 AO genannten Personen zu Gute kamen, sondern den Gesellschafterinnen. Der BFH hat die Sache an das FG zurückverwiesen, damit es abschließend klärt, ob die GmbH möglicherweise einen Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO unterhalten hat. Die hierfür erforderliche Unmittelbarkeit werde durch ein Handeln der Klägerin als Hilfsperson ihrer Gesellschafterinnen nicht ausgeschlossen, wenn die Klägerin damit zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele im Sinne des § 65 Nr. 1 AO verfolgt.

- *BFH zu steuerfreien Leistungen eines Orchestermitglieds gegenüber seinem Orchester*⁶²

Der BFH entschied, dass ein Orchestermusiker als Unternehmer gegenüber dem Orchester nach Art. 13 Teil A lit. n) der Richtlinie 77/388/EWG (heute Art. 132 Abs. 1 Richtlinie 77/388/EWG) umsatzsteuerfreie kulturelle Leistungen erbringe. Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH⁶³ seien die Mitgliedstaaten nicht berechtigt, bei der Definition der kulturellen Dienstleistung danach zu unterscheiden, ob die entsprechende steuerbefreite Leistung durch einen oder mehrere Musiker erbracht werde, so der BFH.

- *BFH zur Eigenheimzulage bei Genossenschaften*⁶⁴

Die Kläger waren Erben nach ihrer verstorbenen Mutter, die im Jahre 2002 einen Geschäftsanteil an einer Genossenschaft zur Förderung des Wohnbaus erwarb. Die Genossenschaft bezweckte nach ihrer Satzung die Förderung genossenschaftlichen Wohnens. Zudem räumte die Satzung den Mitgliedern ein Erwerbsrecht im Sinne des § 17 Eigenheimzulagegesetz (EigZulG) ein. Im Jahre 2004 wurde die Genossenschaft aufgelöst. Die Mutter der Kläger stellte im Jahre 2003 einen Antrag auf Eigenheimzulage ab dem Jahre 2002. Nachdem dieser durch das beklagte Finanzamt zunächst gewährt wurde, hob das Finanzamt im Jahr 2007 die Festsetzung ab dem Jahr 2005 wieder auf, unter Verweis auf die Liquidation der Genossenschaft. Hiergegen wandten sich die Kläger. Nach Ansicht des BFH lagen die Voraussetzungen des § 17 EigZulG ab dem Jahre 2005 nicht mehr vor. Die Genossenschaft entspreche im Abwicklungsstadium nicht den Anforderungen, die das Gesetz an die Förderbarkeit ihrer Anteile stellt. Der BFH begründete seine Auffassung unter Rückgriff auf die Intention des Gesetzgebers. Wenn der Gesetzgeber mit der Begünstigung des Erwerbs von Genossenschaftsanteilen vermeiden wollte, genossenschaftliches Anteilseigentum gegenüber Allein-Eigentum an einer Wohnung zu benachteiligen, so könne ausschließlich der mitgliedernützige Zweck der genossenschaftlichen Vereinigungsform die Begünstigung rechtfertigen, der jedenfalls in der Liquidation hinter dem Abwicklungszweck zurücktrete. Im Liquidationsstadium falle der ursprüngliche Zweck der Genossenschaft fort, da ihr vorrangiger Zweck auf Abwicklung gerichtet ist.

- *BFH zur steuerbefreiten GmbH als Organträger einer gewerblichen*

Organschaft⁶⁵

Die Klägerin, eine GmbH, hatte als Organträgerin ein von der Gewerbesteuer befreites Pflegeheim betrieben und mit einer Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) eine gewerbesteuerliche Organschaft gegründet. Die Tochtergesellschaft hatte dabei die Aufgabe, Speisen und Getränke für die Heimbewohner gegen Entgelt zuzubereiten und das Heim zu reinigen. Der BFH vertrat die Ansicht, dass die klagende Muttergesellschaft den an sie abgeführten Gewinn der Tochtergesellschaft trotz der Gewerbesteuerbefreiung des Heimbetriebs versteuern müsse. Bei der Gewerbesteuerbefreiung der Klägerin nach § 3 Nr. 20 lit. c) GewStG werden nur die aus dem Betrieb der Einrichtung resultierenden Beträge begünstigt. Soweit der Träger der Einrichtung außerhalb der Einrichtung Erträge erzielt, unterliegen diese der Gewerbesteuer.

- BFH zur Umsatzsteuerpflicht eines Werbemobils⁶⁶

Der Kläger überließ an Kommunen, Sportvereine und soziale Einrichtungen mit Werbung bedruckte Fahrzeuge zur Nutzung. Vereinbart wird in der Regel, dass gegen Übereignung des Fahrzeugs der Vertragspartner sich verpflichtet, dieses über einen Zeitraum von fünf Jahren in der Öffentlichkeit zu bewegen. Für die Überlassung des Fahrzeugs stellten sowohl der Kläger als auch die in diesem Fall betroffene Gemeinde eine Rechnung aus. Das beklagte Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass die mit der Fahrzeugnutzung verbundene Tätigkeit der Gemeinden nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebes erfolge, da die hierfür maßgeblichen Einnahmeschwellen nicht überschritten wurden. Mangels unternehmerischer Tätigkeit konnte damit auch keine Rechnung ausgestellt werden. Der BFH stellte dagegen fest, dass eine wirtschaftliche Leistung nicht davon abhängen könne, ob bestimmte Umsatzschwellen überschritten wurden. Für das Gericht war es unerheblich, dass die Werbemobile für hoheitliche – sprich nicht wirtschaftliche Zwecke – eingesetzt wurden. Im Ergebnis war damit der gesamte Leistungsaustausch umsatzsteuerpflichtig, so dass der Kläger zum Vorsteuerabzug berechtigt war.

- *BFH zu Immobilieninvestitionen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb*⁶⁷

Der BFH hatte sich mit einer Sonderkonstellation aus dem Bereich der Immobilienverwaltung zu beschäftigen. Im Grundsatz ist anerkannt, dass Einnahmen aus Vermögensverwaltung für gemeinnützige Organisationen steuerfrei sind. Hierzu zählen neben Zins- und Dividendeneinkünften auch Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Wird allerdings ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, aus dem Einnahmen erzielt werden, die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehen, sind diese für gemeinnützige Organisationen steuerpflichtig, da diese dann gegenüber Wirtschaftsakteuren im Wettbewerb stehen. Geht es bei der Immobilieninvestition darum, den Grundbesitz als Anlage zu nutzen, handelt es sich um Vermögensverwaltung. Wenn mit dem Erwerb oder der Bebauung eines Grundstücks bezweckt wird, durch Kauf und Verkauf den Vermögenswert der Immobilie selbst zu nutzen, findet steuerbarer Grundstückshandel statt. In dem vom BFH zu entscheidenden Fall war eine GmbH zwischengeschaltet, in die der Kläger den Grundstückshandel ausgelagert hatte. Der BFH führte zunächst aus, dass die Ausgliederung zum Zwecke gewerblichen Grundstückshandels auf eine vermögenslose GmbH nichts an der Steuerpflichtigkeit des Vorgangs auf Seiten des gemeinnützig tätigen Klägers ändere. Wenn dagegen die GmbH auch einer eigenen wertschöpfenden Tätigkeit nachgeht, in dem diese beispielsweise die Grundstücke bebaut, seien die Gewinnausschüttungen bei der gemeinnützigen Körperschaft der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Da dies im vorliegenden Fall gegeben war, bewertete der BFH den Vorgang als nicht steuerpflichtig.

- *BFH zu Zweifelsfragen zur Umsatzsteuerbarkeit der öffentlichen Hand*⁶⁸

Die Klägerin, eine Hochschule in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, gestattete einem gewerblichen Unternehmen entgeltlich die Aufstellung von Automaten auf dem Hochschulgelände. Darüber hinaus erlaubte sie ihren Bediensteten, Personal und Sachmittel der Universität für Nebentätigkeiten im medizinischen Bereich zu verwenden, wofür sie eine Vergütung erhielt. Das zuständige Finanzamt bewertete die Vorgänge als umsatzsteuerpflichtig und erließ entsprechende Umsatzsteuerbescheide. Bezüglich der Gestattung zum Aufstellen von

Automaten ging der BFH von einer Umsatzsteuerpflicht der Universität aus. Wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Privatrechtsbereich tätig ist und dabei Umsätze erzielt, sei sie ebenfalls wie ein privatrechtliches Unternehmen umsatzsteuerpflichtig. Eine Differenzierung zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und anderen Personen sei nicht angezeigt. Der BFH hat damit in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH, die allgemeine Auffassung, dass Vermögensverwaltung durch die öffentliche Hand keinen BgA begründen könne und damit steuerlich irrelevant sei, als für das Umsatzsteuerrecht nicht übertragbar bewertet. Insbesondere liege hinsichtlich der Automatenaufstellung auch kein Hoheitsbetrieb im Sinne von § 4 Abs.

5 KStG vor, da die Klägerin in dieser Beziehung wie ein privatrechtliches Unternehmen tätig sei. Ob hingegen die Überlassung von Personal und Sachmitteln für ihre Bediensteten Hoheitsbetrieb im Sinne von § 4 Abs. 5 KStG ist, konnte der Senat nicht beurteilen, da es insoweit weiterer Feststellungen durch das FG bedurfte. Eine nicht umsatzsteuerbare Leistung im Rahmen der Ausübung von öffentlicher Gewalt läge vor dem Hintergrund der öffentlich-rechtlichen Grundlage des Handelns der Klägerin nur gemäß Art. 4 Abs. 5 Richtlinie 77/388 EWG vor, wenn es durch eine Nichtbesteuerung der juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen komme. Dies sei der Fall, wenn private Wettbewerber entweder keine vergleichbaren Leistungen erbringen oder die Leistungen privater Anbieter, z.B. nach § 14 Nr. 16 UStG, steuerfrei sind.

- *BFH zur steuerlichen Behandlung von Betreuern*⁶⁹

Der BFH hat seine Rechtsprechung zur Qualifikation der Einkünfte von berufsmäßigen Betreuern und Pflegern geändert. Nach bisheriger Rechtsprechung waren derartige Einkünfte als nicht gewerbesteuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Diese Einordnung hat der BFH insoweit geändert, als von nun an diese Einkünfte als gewerbesteuerfreie Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu qualifizieren sind. In dem der Entscheidung zu Grunde liegenden Fall hatte das beklagte Finanzamt

Einkünfte einer Rechtsanwältin, die neben der hauptberuflichen, anwaltlichen Tätigkeit als Berufsbetreuerin tätig war, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingestuft. Dem folgte der BFH nicht, da die streitigen Tätigkeiten durch selbständiges, fremdnütziges Handeln in einem fremden Geschäftskreis sowie durch Aufgaben der Vermögensverwaltung geprägt gewesen und deshalb Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zuzuordnen seien.

- *BFH zur Grundsteuerbefreiung für islamischen Kulturverein ohne Körperschaftsstatus*⁷⁰

Der BFH hatte sich in diesem Verfahren mit der Verfassungsmäßigkeit der Grunderwerbsteuerbefreiung für Religionsgesellschaften zu befassen. Er entschied, dass die Beschränkung der Grundsteuerbefreiung auf solche Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, sowie auf jüdische Kultusgemeinden verfassungsmäßig sei, da der Status der Körperschaft grundsätzlich allen Religionsgemeinschaften offen stehe und somit weder der Gleichheitssatz noch der Grundsatz der religiösen und weltanschaulichen Neutralität des Staates verletzt sei. Im Streitfall wurde dem klagenden islamischen Kulturverein, dem nicht der Status der Körperschaft des öffentlichen Rechts verliehen war, die Grundsteuerbefreiung versagt. Mangels Gemeinnützigkeitsstatus schied im Streitfall ebenfalls die gesetzlich kodifizierte Grundsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3b GrStG aus.

- *BFH Vorlagebeschluss zum Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude*⁷¹

Der BFH hatte in diesem Verfahren dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Aufteilung der Vorsteuer bei gemischt genutzten Gebäuden vom Verhältnis der Flächen anstelle des Verhältnisses der Umsätze abhängig gemacht werden dürfe. Als Aufteilungsmaßstab kommen grundsätzlich entweder das Verhältnis von steuerfreien zu steuerpflichtigen Flächen oder das Verhältnis von steuerfreien zu steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen (Umsatzschlüssel) in Betracht. Der deutsche Gesetzgeber hat ab dem 1.1.2004 angeordnet, dass eine Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel nur dann in Betracht kommt, wenn keine andere Zurechnung möglich ist, wohingegen das Gemeinschaftsrecht den Umsatzschlüssel als Regel

Aufteilungsmaßstab vorsieht. Ob nunmehr bei gemischter Nutzung von Gebäuden ein Ausnahmefall vorliegt, hält der Bundesfinanzhof für zweifelhaft und hat die Frage dem EuGH vorgelegt.

- *BFH zur Umsatzsteuerpflicht einer entgeltlichen Verwaltung von Sporthallen durch einen gemeinnützigen Verein im Auftrag einer Stadt*⁷²

Der Kläger ist ein gemeinnütziger Verein, dessen satzungsmäßiger Zweck u.a. die »Förderung und Ausbreitung des Sports in der Stadt H« ist. In den Jahren 1994 bis 2005 vermietete der Kläger aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrages mit der Stadt die Sporthallen der in städtischer Trägerschaft stehenden Schulen im fremden Namen und für fremde Rechnung an Dritte. Im Gegenzug zahlte die Stadt jährlich Aufwendungsersatz an den Kläger. Das beklagte Finanzamt bewertete die Zahlungen an den Kläger als Entgelt für eine steuerbare Geschäftsbesorgungsleistung und besteuerte sie im Umsatzsteuerbescheid regelhaft. Das Finanzgericht wies die hiergegen gerichtete Klage ab, die Revision blieb erfolglos. Der BFH verneinte sowohl eine nationale Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 lit. b) UStG als auch eine europarechtliche Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. m) der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 lit. b) UStG scheide aus, da weder die Vermietung einer Sporthalle noch deren Organisation für den Vermieter die Durchführung einer Sportveranstaltung sei. Für die unionsrechtliche Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchs. M der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt: Art. 132 Abs. 1 lit. m) der Richtlinie 2006/112/EG) lägen zwar die persönlichen Voraussetzungen vor. Die Tätigkeit des Klägers sei aber weder für Sport oder Körperertüchtigung unerlässlich, noch werde sie an Personen erbracht, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben.

- *BFH zur Steuerfreiheit von Stipendien aus dem EU-Ausland*⁷³

Der BFH entschied, dass Stipendien, die von einer in der EU oder dem EWR ansässigen gemeinnützigen Einrichtung vergeben werden, unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 EStG auch dann steuerfrei seien, wenn die vergebende Institution nicht über inländische Einkünfte verfügt, sofern nachgewiesen werde, dass die Gemeinnützigkeitsanforderungen der §§ 51

ff. AO erfüllt sind. Eine grundsätzliche Verweigerung der Steuerfreiheit dieser Stipendien sei nicht zu rechtfertigen. Vielmehr sei bei gemeinschaftskonformer Auslegung des § 3 Nr. 44 EStG zur Vermeidung eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit ausreichend, wenn eine Körperschaft – würde sie inländische Einkünfte erzielen – von der Körperschaftsteuer befreit wäre.

- *BFH zur rückwirkenden Aberkennung der Gemeinnützigkeit bei verdeckter Gewinnausschüttung an steuerpflichtige Gesellschafter einer gGmbH*⁷⁴

Eine als gemeinnützig anerkannte klagende GmbH betrieb eine private Fachhochschule. Gesellschafter der Klägerin war ein Ehepaar, wobei ein Ehegatte als Geschäftsführer angestellt war. Im Jahre 1998 veräußerten die Gesellschafter ihre Geschäftsanteile an eine andere gemeinnützige Gesellschaft zu einem Nominalpreis von DM 100.000. Im Jahre 1999 wurde der Geschäftsführervertrag des einen Ehegatten gegen eine Abfindungszahlung i.H.v. DM 1.080.000 beendet. Das beklagte Finanzamt vertrat die Auffassung, der Klägerin sei für den Zeitraum 1996 bis 1998 die Gemeinnützigkeit wegen schädlicher Mittelverwendung abzuerkennen, da ein verdeckter Kaufpreis in Form der Abfindung aus Mitteln der Gesellschaft gezahlt worden sei. Dies bestätigte der BFH. Der Senat entschied einstimmig durch Beschluss ohne mündliche Verhandlung, dass die Klägerin den Grundsatz der Selbstlosigkeit verletzt und somit nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt habe. Dem Geschäftsführer der Klägerin seien für seinen Anteil mehr als der Nominalwert gezahlt worden, wodurch der Kaufpreis unter Umgehung der Einschränkung des § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO als gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenes Vermögen der Klägerin ausgeschüttet wurde. Der Senat bestätigte ebenfalls, dass der Gemeinnützigkeitsstatus für den gesamten Prüfungszeitraum (1996-1998) abzuerkennen sei, da aufgrund der Schwere des Verstoßes der gemeinnützige Zweck gemäß § 61 Abs. 3 AO als von Anfang an nicht vorhanden gelte.

3. Entscheidungen der Finanzgerichte

- *FG Baden-Württemberg zum Vorsteuerabzug für Sponsoring beim gemeinnützigen Verein*⁷⁵

Das FG Baden-Württemberg hatte sich damit auseinanderzusetzen, welche umsatzsteuerlichen Folgen sich bei dem Kläger aus einem Werbevertrag mit einem Automobilhersteller ergeben. Der Kläger war ein Verein, der ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. der AO verfolgt. Dem Vertrag zufolge sollte der Autohersteller Sponsor des Klägers werden und so in der Öffentlichkeit werben können. Als Gegenleistung erhielt der Kläger keinen Geldbetrag, sondern von dem Unternehmen 30 Fahrzeuge zur Verfügung gestellt, die der Verein für seinen Sportbetrieb nutzen durfte. Zudem übernahm der Autohersteller sämtliche mit den Fahrzeugen verbundene Kosten, wie etwa Versicherungen, Kfz-Steuer, Reparaturen, etc. Das FG sah in dem Verhalten des Klägers eine Unternehmereigenschaft begründet, da er Leistungen gegenüber dem Autohersteller als Werbebetrieb zu erbringen hatte. Der Unternehmereigenschaft des Klägers stehe auch nicht die Gemeinnützigkeit des Vereins entgegen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb scheide allerdings dann aus, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft für Zuwendungen zur Unterstützung ihrer Tätigkeit nur die Nutzung ihres Namens duldet oder sich darauf beschränkt, ohne besondere Hervorhebungen auf die Unterstützung durch einen Unternehmer auf Plakaten, in Veranstaltungsbekanntmachungen oder Katalogen hinzuweisen. Der Vertrag zwischen dem Verein und dem Autohersteller ging jedoch nach Ansicht des Gerichts über diesen Umfang hinaus. Der Vorsteuerabzug für Reparaturen an den Fahrzeugen, etc. scheitere allerdings daran, dass die Fahrzeuge nicht für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Vereins zur Verfügung gestellt wurden. Vielmehr wurden die Fahrzeuge dem ideellen, nichtunternehmerischen Bereich des Vereins überlassen. Nicht die Fahrzeugnutzung begründe den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sondern nur der Logoaufdruck.

- *FG Düsseldorf zur Gemeinnützigkeitsschädlichkeit einer allgemeinpolitischen Betätigung*⁷⁶

Das FG Düsseldorf stellte klar, dass einer Körperschaft, die gemeinnützige Zwecke im Sinne von § 52 Abs. 2 AO verfolgt, sich zugleich aber auch allgemeinpolitisch außerhalb ihres Satzungszwecks betätigt, die Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu versagen sei. Etwas anderes gelte, soweit der satzungsmäßige Zweck das politische Geschehen betreffe.

Vorliegend waren die Forderungen: »Weg mit Agenda 2010 und Hartz IV, Kein Abbau von Sozialleistungen, Gegen Arbeitszwang, Für die Einführung eines gesetzlichen Mindestlohns, Keine EU-Verfassung und Abschaffung der WTO« nicht mehr aus dem Gedanken der Völkerverständigung abzuleiten.

- *FG Hessen zum Beginn der Körperschaftsteuerpflicht einer testamentarisch errichteten nichtrechtsfähigen Stiftung*⁷⁷

Das Finanzgericht Hessen hatte sich mit einem Fall auseinanderzusetzen, in dem die Stifter testamentarisch einen Rechtsträger als Nacherben eingesetzt hatten mit der Auflage, den Nachlass nach Erfüllung von Vermächtnissen und Zahlung der Erbschaftsteuer in eine nichtrechtsfähige Stiftung einzubringen. Dem Testament war ein Stiftungsstatut als »Musterstatut« in Form einer Anlage beigelegt. Nach Eintritt des Nacherbfalls wurde das leicht überarbeitete Musterstatut durch den Testamentsvollstrecker und den Rechtsträger als Gründungsstatut unterzeichnet. Die nichtrechtsfähige Stiftung wurde vom zuständigen Finanzamt von der Körperschaftsteuer befreit. Zum Nachlass gehörte auch eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft, die nach Eintritt des Nacherbfalls, aber vor Unterzeichnung des Gründungsstatuts der nichtrechtsfähigen Stiftung unterzeichnet wurde. Gegen die einheitliche und gesonderte Feststellung des laufend anteiligen Gewinns aus der Kommanditbeteiligung und des Veräußerungserlöses als Einkünfte aus Gewerbebetrieb wandte sich die nichtrechtsfähige Stiftung mit dem Argument, sie sei noch kein eigenes Steuersubjekt gewesen. Zudem sei kein Veräußerungsgewinn entstanden, da die nichtrechtsfähige Stiftung als steuerbefreite Körperschaft mit dem Erwerb der Kommanditbeteiligung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet habe, für den die Beteiligung nach § 13 KStG mit dem Teilwert hätte angesetzt werden müssen, der dem Veräußerungspreis entspreche. Das Finanzgericht ist diesem Vortrag nicht gefolgt und hat entschieden, dass die nichtrechtsfähige Stiftung mit dem Eintritt des Nacherbfalls als eigenständiges Steuersubjekt errichtet war. Dies gelte unabhängig davon, ob die Stiftungssatzung durch den Rechtsträger sowie den Testamentsvollstrecker unterschrieben und das Nachlassvermögen übertragen ist. Voraussetzungen für die Qualifikation

als Zweckvermögen mit eigener Steuersubjektivität nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG sei vielmehr das Bestehen als wirtschaftlich selbständige Vermögensmasse. Dies liegt vor, wenn der erbende Rechtsträger zeitnah das Gründungsstatut beschließt, das Stiftungsvermögen absondert, dieses durch ein Kuratorium verwalten lässt und der Rechtsträger aufgrund der testamentarischen Auflagen über das Stiftungsvermögen zu keiner Zeit außerhalb der testamentarisch festgelegten Satzungszwecke verfügen kann. Zudem sei die nichtrechtsfähige Stiftung bereits mit Eintritt der Erbfolge im Hinblick auf die Kommanditbeteiligung partiell steuerpflichtig gewesen. Schließlich finde § 13 KStG auf die Veräußerung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs keine Anwendung.

- *FG Hessen zur Beteiligung an gewerblich geprägter Personengesellschaft als Vermögensverwaltung*⁷⁸

Die Entscheidung des FG Hessen beschäftige sich damit, unter welchen Voraussetzungen die Beteiligung an einer Personengesellschaft zu Einnahmen aus steuerpflichtigem Geschäftsbetrieb führt und wann sich eine gemeinnützige Einrichtung im Rahmen ihrer ertragsteuerfreien Vermögensverwaltung an einer Personengesellschaft beteiligt. Das FG Hessen entschied, dass zwar eine vermögensverwaltend tätige GmbH & Co. KG gewerbliche Einkünfte erziele, dies jedoch nicht zu einer Bindung für die Qualifikation auf der Ebene eines gemeinnützigen Gesellschafters führe. Daher seien die Einnahmen aus der Beteiligung weder körperschaft- noch gewerbesteuerpflichtig, da es sich um ertragsteuerfreie Vermögensverwaltung handele.

- *FG Hessen zum Begriff des gemeinnützigen Sports*⁷⁹

Das FG Hessen stellte fest, dass es sich bei einem Drehstangen-Tischfußball (»Kicker«) um einen gemeinnützigkeitsrechtlich anerkannten Sport handele. Er stelle eine über das sonst übliche Maß hinausgehende Aktivität dar, welche in hohem Maße eine persönlichem Können zurechenbare Kunstbewegung erfordere.

- *FG Köln zum Begriff der sportlichen Veranstaltung nach § 4 Nr. 22 lit. b) UStG*⁸⁰

Der klagende gemeinnützige Verein führte sportliche Veranstaltungen, wie Yoga und Tai Chi, durch. Er machte für den Neubau einer Sporthalle, in der er diese Aktivitäten anbot, den Vorsteuerabzug geltend. Diesen versagte das zuständige Finanzamt mit der Begründung, die Sportveranstaltungen seien nach § 4 Nr. 22 UStG steuerbefreit. Dem folgte das Finanzgericht, welches die in der neuen Halle angebotenen Kurse als sportliche Veranstaltungen wertete. Zum einen handele es sich um eine Veranstaltung und nicht um eine bloße Nutzungsüberlassung, da der Verein mit dem von ihm angebotenen Sportprogramm über die reine Zurverfügungstellung der Halle hinausgehe. Zum anderen handele es sich bei den Sportkursen nicht um eine reine Freizeitbeschäftigung, wie z.B. bei Tanzkursen, da die körperliche Ertüchtigung im Vordergrund steht. Von sportlichen Veranstaltungen seien im Übrigen auch Veranstaltungen umfasst, die dem sogenannten Breitensport dienen oder solche, die über der Aufrechterhaltung der allgemeinen körperlichen Fitness hinausgehen.

- *FG München zum Vorsteuerabzug aus Herstellungskosten eines Vereinshefts*⁸¹

Das FG München hat entschieden, dass die für die Herstellung eines Vereinsheftes angefallene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden könne, wenn die Einnahmen aus der Anzeigenwerbung die Herstellungskosten übersteigen. Dabei unterhält der gemeinnützige Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da er mit der entgeltlichen Vergabe von Anzeigenmöglichkeiten im Vereinsheft einem Werbegeschäft nachgeht. Diese Werbeeinnahmen stünden mit den Herstellungskosten in unmittelbarem Zusammenhang, wobei eine Aufteilung der Vorsteuern nach dem Verhältnis von Anzeigenseiten und Beitragsseiten in dem Vereinsheft nicht möglich sei. Erst wenn die Herstellungskosten in den Werbeeinnahmen aufgehen, sei der gesamte Vorsteuerabzug möglich.

- *FG Münster Steuerpflicht von Preisgeldern eines freiberuflich tätigen Architekten*⁸²

Die Kläger hatten Auszeichnungen und Preisgelder für von ihnen geplante und erbrachte Bauprojekte erhalten. Sie waren der Ansicht, die Einnahmen stünden nicht im Zusammenhang mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit, wohingegen das zuständige Finanzamt die Einnahmen als steuerpflichtige

Betriebseinnahmen bewertete. Dies bestätigte das Finanzgericht. Einnahmen seien nicht nur dann betrieblich veranlasst, wenn diese aus Sicht eines Unternehmers Entgelt für betriebliche Leistungen sind, sondern auch im Falle von unentgeltlichen Zuwendungen, wenn diese einen wirtschaftlichen Bezug zur Unternehmung haben. Preisgelder im Rahmen eines Architektenwettbewerbs seien immer dann betriebsbezogen, wenn das Preisgeld wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat. Dabei komme es nicht darauf an, ob die Prämierung erst nachträglich nach Fertigstellung des Werkes erfolgt. In diesem Fall sah das Finanzgericht in der nachträglichen Teilnahme an dem Wettbewerb eine weitere Ausnutzung der beruflichen Arbeit, die unmittelbar Folge der beruflichen Tätigkeit ist. Etwas anderes soll nur bei Auszeichnungen für ein Lebenswerk oder das Gesamtschaffen eines Steuerpflichtigen gelten.

- *FG Münster zur Einkünftequalifikation von Einnahmen aus Promotion-Veranstaltungen des Deutschen Fußball-Bundes*⁸³

Das FG Münster hatte sich damit auseinanderzusetzen, inwieweit Vergütungen für Promotion-Maßnahmen des Deutschen Fußball-Bundes, die ein Profifußballer, der ansonsten bei einem Bundesligaverein unter Vertrag war, als Mitglied der deutschen Nationalmannschaft im Zusammenhang mit der WM 2002 erbrachte, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind und somit nicht der Gewerbesteuer unterfallen. Das FG Münster hat hierzu entschieden, dass es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handele, da eine selbständige Tätigkeit vorgelegen habe. Der Profifußballer habe sich gegenüber dem DFB dazu bereiterklärt, an entsprechenden Veranstaltungen des DFB teilzunehmen. Eine tatsächliche Teilnahmeverpflichtung aus seinem Arbeitsverhältnis mit seinem Bundesligaverein oder aus einer anderen Regelung heraus habe nicht vorgelegen. Ein etwaiger faktischer Druck, an der Promotion-Veranstaltung teilzunehmen, da andernfalls eine Berufung in die Nationalmannschaft schwierig gewesen wäre, habe seine freie Willensentscheidung nicht überlagert.

- *FG Münster zur Auskunft über Besteuerung eines gemeinnützigen Konkurrenten*⁸⁴

Das FG Münster stellte fest, dass ein Unternehmen, welches in Konkurrenz zu einer gemeinnützigen Einrichtung steht, die Blutkonserven und -proben, Organe und Ärzteteams befördere, vom Finanzamt Auskunft verlangen könne, welcher Umsatzbesteuerung die Leistungen des gemeinnützigen Konkurrenten unterliegen. Voraussetzung hierfür sei, dass es durch eine möglicherweise unzutreffende Besteuerung des Konkurrenten zu einem belegbaren Wettbewerbsnachteil komme. Zudem müsse eine Konkurrentenklage gegen das Finanzamt Aussicht auf Erfolg haben.

- *Niedersächsisches FG zur Umsatzsteuerfreiheit von Betreuungsleistungen eines Betreuungsvereins*⁸⁵

Das niedersächsische Finanzgericht hat entschieden, dass die von einem Betreuungsverein, der einem Verband der freien Wohlfahrtspflege angeschlossen ist, über seine Vereinsbetreuer erbrachten Betreuungsleistungen umsatzsteuerfrei seien. Dies gelte unabhängig davon, ob die Betreuungsleistungen gegenüber vermögenden oder mittellosen Personen erbracht werden.

- *FG Sachsen zum Vorsteuerabzug bei Leistungen in den ideellen Bereichen*⁸⁶

Das Finanzgericht entschied, dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen sei, wenn ein Unternehmer im Rahmen eines von ihm unterhaltenen ideellen Bereichs umsatzsteuerpflichtige Leistungen erhalte. Ein Vorsteuerabzug soll allerdings dann möglich sein, wenn die Leistungen zu mindestens 10% dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind. Die spätere Verwendung des Gegenstandes für nicht unternehmerische Zwecke sei dann allerdings steuerbar. Das Finanzgericht widerspricht damit einer Entscheidung des EuGH.⁸⁷ Dieser hatte entschieden, dass ein derartiger Vorsteuerabzug europarechtlich nicht möglich sei, wenn die Verwendung der Leistung im ideellen Bereich gerade den Hauptgegenstand der Tätigkeiten des Steuerpflichtigen ausmache. In einem solchen Fall könne nicht von einer Verwendung im unternehmerischen Bereich gesprochen werden, so dass ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht käme.

IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen

1. BMF-Schreiben

- *BMF-Schreiben zum Steuererlass in Zusammenhang mit inländischen Spielen der europäischen Vereinswettbewerbe von Mannschaftswettbewerben*⁸⁸

Das BMF hat eine Liste derjenigen Länder veröffentlicht, die den Abschluss von Gegenseitigkeitsvereinbarungen im Jahr 2009 abgelehnt hatten, so dass ein Steuererlass auf Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Sportlern, die in diesen Staaten ansässig sind, nach Ende des Kalenderjahres 2009 keine Anwendung findet.

- *BMF-Schreiben zu steuerlichen Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Erdbeben-Katastrophe im Januar 2010 in Haiti*⁸⁹

Nach dem Schreiben genügt nach § 50 Abs. 2 Nr. 1 EStDV als Nachweis zur Geltendmachung des Spendenabzugs der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstitutes, wenn innerhalb eines durch die obersten Finanzbehörden festgelegten Zeitraums Zuwendungen zur Hilfe in Katastrophenfällen auf ein Sonderkonto von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von inländischen öffentlichen Dienststellen oder von inländisch amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege geleistet werden. Bei nicht steuerbegünstigten Einrichtungen gilt dagegen, dass Zuwendungen als Sonderausgaben nur dann abziehbar sind, wenn das Spendenkonto als Treuhandkonto geführt ist und Zuwendungen von Spendensammlern an eine gemeinnützige Körperschaft oder an eine inländische Körperschaft bzw. an eine inländische öffentliche Dienststelle zusammen mit der Spenderliste und dem Anteil der Gesamtsumme weitergeleitet werden. Wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft außerhalb ihres Satzungszweckes Spenden sammelt und diese an Einrichtungen mit mildtätigem Satzungszweck

weiterleitet, soll dies ohne Änderung der Satzung der einsammelnden Gesellschaft möglich sein. Die Unterstützung von Erdbeben betroffener Arbeitnehmer kann unter Umständen von der Einkommensteuer befreit sein. Dies gilt insbesondere für Geldbeträge von EUR 600 je Kalenderjahr und darüber hinaus, wenn ein besonderer Notfall – wie ein Erdbeben – vorliegt. Wenn ein Arbeitnehmer auf einen Teil seines Arbeitslohnes zu Gunsten einer Spende an eine Spendenorganisation verzichtet, so bleibt dieser Teil des Arbeitslohnes bei der Bestimmung des steuerpflichtigen Arbeitslohnes außer Ansatz. Eine parallele Ausweisung als Spende im Rahmen des Sonderausgabenabzugs soll dagegen nicht möglich sein.

- *BMF-Schreiben zur Anwendung des Urteils der Europäischen Gerichtshofs vom 27. 1. 2009 in der Rechtssache C-318/07 »Persche«*⁹⁰

Auf Vorlagebeschluss des BFH hatte der EuGH mit Urteil vom 27.1.2009⁹¹ entschieden, dass die Bestimmungen des § 10b EStG, nachdem nur Spenden an eine inländische öffentlichrechtliche und/oder steuerbegünstigte Körperschaft zum Spendenabzug berechtigen, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG verstößt. Der BFH⁹² entschied daraufhin mit Urteil vom 27.5.2009, dass § 10b EStG nicht anzuwenden sei und Spenden an EU/EWRausländische Einrichtungen dann zum Spendenabzug berechtigen, wenn die ausländische Einrichtung mit inländischen Einkünften steuerbefreit wäre. Das BMF-Schreiben ordnet nun die Anwendbarkeit dieses Urteils an, solange bis eine gesetzliche Neuregelung erfolgt. Zudem verdeutlicht es, dass stets zu prüfen ist, ob die ausländische Einrichtung nach den Regelungen der §§ 51 bis 68 AO in Deutschland steuerbegünstigt wäre, was die inländischen Steuerbehörden zu prüfen hätten, die dazu alle Belege und Unterlagen vom jeweiligen Antragsteller verlangen können. Da die Modalitäten der Nachweiserbringung für die Berechtigung zum Spendenabzug gesetzlich nicht geregelt sind, folgt das BMF-Schreiben den im Urteil aufgestellten Grundsätzen, wonach die deutschen Finanzbehörden nicht daran gehindert sind, den Spendenabzug zu verweigern, wenn die erforderlichen Nachweise nicht erbracht werden.

- *BMF- Schreiben zur Steuerpflicht eines Berufssportlers mit Einkünften aus Werbeaktivitäten*⁹³

Das BMF-Schreiben nimmt eine Auslegung der Leitsätze einer Entscheidung des BFH zum Ausmaß der Steuerpflicht eines Berufssportlers mit Einkünften aus Werbeaktivitäten vor. In dem Urteil vom 19.12.2007⁹⁴ hatte der BFH folgende Aussage getroffen: »§ 2 AStG steht gegenüber § 49 EStG im Verhältnis der Spezialität. Im Rahmen der Veranlagung gemäß § 2 Abs. 5 AStG sind deswegen nur solche Einkünfte aus beschränkter Steuerpflicht gemäß § 49 EStG einzubeziehen, die zu veranlagten sind, nicht jedoch Einkünfte, bei denen die darauf entfallende Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs abgegolten gilt«. Das BMF legt den Leitsatz dahingehend aus, dass § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG 1985 ff. auf Einkünfte, die nach § 2 Abs. 1 AStG der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen, nicht anzuwenden ist. Dies gilt auch im Hinblick auf inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG 1985 ff., die ein beschränkt Steuerpflichtiger unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 AStG erzielt.

- *BMF-Schreiben zur Klarstellung zur Vermögensbindungsklausel*⁹⁵

Wenn eine gemeinnützige Körperschaft ihre Fördertätigkeit nicht fortsetzt, darf ihr Vermögen gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO nach der Auflösung nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Ein entsprechender Zweck oder ein Begünstigter muss in der Satzung benannt werden. Das BMF stellt in seinen Schreiben fest, dass nur Stiftungen für Auflösung, Aufhebung und Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks Regelungen in der Satzung vorsehen müssen. Bei anderen Rechtsformen, die nicht durch staatlichen Akt aufgehoben werden können (hier Vereine), muss eine derartige Regelung für die Aufhebung in ihrer Satzung nicht vorgesehen sein. Hat ein Verein in seiner Satzung allerdings die Vermögensbindung außer für die Auflösung und den Wegfall steuerbegünstigter Zwecke auch für den Fall der Aufhebung geregelt, so ist dies aber gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zu beanstanden.

- *BMF-Schreiben zu steuerlichen Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Flutkatastrophe Ende Juli 2010 in Pakistan*⁹⁶

Das Schreiben legt fest, dass gemäß § 50 Abs. 2 Nr. 1 EStDV als Nachweis zur Geltendmachung des Spendenabzugs der

Bareinzahlungsbeleg bzw. die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking genügt, soweit innerhalb eines durch die obersten Finanzbehörden festgelegten Zeitraums Zuwendungen zur Hilfe in bestimmten Katastrophenfällen auf ein hierzu von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, inländischen öffentlichen Dienststellen oder von amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege eingerichtetes Sonderkonto geleistet worden sind. In Bezug auf das BMF-Schreiben vom 4.4.2010 ist das Verfahren auch anzuwenden für Zahlungen, die bis zum 23.8.2010 nicht auf ein Sonderkonto, sondern auf ein Konto einer der genannten Einrichtungen geleistet wurden. Darüber hinaus suspendiert das Schreiben die strengen Vorgaben der Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 S. 1 AO, so dass auch solche steuerbegünstigten Organisationen, deren satzungsmäßiger Zweck die Fluthilfe nicht abdeckt, Mittel, die sie zu diesem Zweck für Opfer solcher Katastrophen erhalten, ohne entsprechende Änderung der Satzung verwenden dürfen.

- *BMF-Schreiben zum Steuerabzug bei ausländischen Sportlern und Künstlern*⁹⁷

Das umfassende BMF-Schreiben beschäftigt sich inhaltlich mit der sogenannten Quellenbesteuerung. Sportler oder Künstler, die zeitweise für Sportvereine oder kulturelle Abende tätig werden, ohne einen dauerhaften Wohnsitz in Deutschland zu haben, sind für die Finanzbehörden schwer zu erfassen. Daher ist die deutsche Einkommensteuer auf das gezahlte Honorar vom Veranstalter selbst zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Dieser Mechanismus ist auf Zahlungen ab dem 1.1.2009 anzuwenden.

- *BMF-Schreiben zum Umsatzsteuer-Anwendungserlass*⁹⁸

Seit November 2010 ist der neue Anwendungserlass zur Umsatzsteuer in Kraft. Dieser ersetzt die bisher gültige Umsatzsteuerrichtlinie. Hintergrund des Wechsels vom Richtlinienprinzip ist die Aktualisierbarkeit, die nun jederzeit und ganzjährig durch BMF-Schreiben erfolgen kann. Die Aktualisierungen im Non-Profit-Recht beziehen sich in erster Linie auf die Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen von Heilpraktikern, Physiotherapeuten sowie Krankenhausbehandlungen und damit

verbundenen Leistungen im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG. Daneben wurde die Verwaltungsanweisung zu § 4 Nr. 16 UStG (Betreuungs- und Pflegeleistungen) neu gefasst.

- *BMF-Schreiben zur Umsatzsteuerfreiheit für ambulante Rehabilitationsleistungen*⁹⁹

Das BMF-Schreiben stellt klar, dass ambulante Rehabilitationsleistungen bei häuslicher Betreuung umsatzsteuerfrei sind. Zu den bisherigen von der Umsatzsteuer befreiten Leistungsangeboten zur Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen treten nun auch mobile Rehabilitationsmaßnahmen.

- *BMF-Schreiben zur einkommensteuerlichen Relevanz ausländischer Kirchensteuer*¹⁰⁰

Das BMF-Schreiben lässt nunmehr auch Kirchensteuer zum Sonderausgabenabzug zu, die von Religionsgemeinschaften im europäischen Ausland erhoben werden, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG lässt die gezahlte Kirchensteuer bei der persönlichen Einkommensteuerveranlagung als Sonderausgabe zu. Innerhalb Europas ist nun eine Änderung dahingehend vorgesehen, dass nicht nur Zahlungen, die an eine inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts geleistet werden, abzugsfähig sind, vorbehaltlich einer positiv ausfallenden Vergleichbarkeitsprüfung durch die Innen- und Kulturminister der Länder. Voraussetzung hierfür sind eine ausreichende finanzielle Ausstattung, ein Bestand von i.d.R. über 30 Jahren und eine gewisse Mindestzahl an Mitgliedern der Körperschaft.

- *BMF-Schreiben zur Umsatzsteuerfreiheit geförderter Weiterbildungsmaßnahmen von Berufsverbänden*¹⁰¹

Das BMF-Schreiben setzt im Umsatzsteuer-Anwendungserlass fest, dass von den Arbeitsämtern geförderte Ausbildungs-, Fortbildungs- und Umschulungsmaßnahmen umsatzsteuerfrei erbracht werden. Die Steuerfreiheit gilt insbesondere für berufsvorbereitende und berufsbegleitende Maßnahmen, die von Berufsverbänden und Berufskammern erbracht werden.

2. Verfügungen der Landesämter und der Oberfinanzdirektionen

- *Bayerisches Landesamt für Steuern zur Besteuerung von Zahlungen und Aufwandsentschädigungen an Schiedsrichter und Schiedsrichter-Assistenten für die Leitung von Fußballspielen*¹⁰²

Die Verfügung stellt klar, dass die Zahlungen und Aufwandsentschädigungen an Schiedsrichter und ihre Assistenten grundsätzlich als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG zu behandeln sind, soweit ihr Einsatz ausschließlich auf nationaler Ebene vom Verband (DFB einschließlich der Landes- und Regionalverbände) bestimmt wird. Kommt es dagegen zu internationalen Einsätzen für die UEFA oder die FIFA oder in anderen ausländischen Ligen, werden für die gesamte Schiedsrichtertätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG erzielt. Schiedsrichter, die überdies auch für Werbezwecke tätig werden, erzielen insoweit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

- *OFD Frankfurt a.M. zur Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten gemäß § 3 Nr. 26 EStG*¹⁰³

Die OFD Frankfurt hat eine neue Rundverfügung zur Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten herausgegeben. Steuerbefreit sind zunächst Einkünfte der Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder aus vergleichbaren Tätigkeiten. Nicht begünstigt sind dagegen die Tätigkeit des gesetzlichen Betreuers gemäß § 1835a BGB und des Verfahrenspflegers nach dem FGG. Weiter sind künstlerische Tätigkeiten begünstigt, wobei an den Begriff der künstlerischen Tätigkeit dieselben strengen Anforderungen wie an die hauptberufliche künstlerische Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu stellen sind. Schließlich ist die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen steuerbegünstigt. Hiervon sind auch ausschließlich hauswirtschaftliche oder betreuende Hilfstätigkeiten, wie etwa Kochen, Einkaufen, Erledigung von Schriftverkehr, erfasst. Die Verfügung stellt zudem klar, dass der Freibetrag in Höhe von EUR 2.100 auch in Anspruch genommen werden kann, wenn die entsprechende Tätigkeit nebenberuflich im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bzw. einer zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke

steuerbegünstigten Körperschaft erfolgt, die ihren Sitz in einem EU/EWR-Staat hat. Gemäß § 52 Abs. 4b EStG ist die Regelung auf alle noch offenen Fälle anzuwenden.

- *OFD Frankfurt a.M. zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Verpflegung von Lehrern und Schülern einer Ganztageschule durch einen privaten Förderverein*¹⁰⁴

Als Reaktion auf die Entscheidung des BFH,¹⁰⁵ nach der Umsätze aus der Verpflegung von Lehrern und Schülern einer Ganztageschule durch einen privaten Förderverein nicht umsatzsteuerfrei seien, hat die OFD Frankfurt eine Verfügung erlassen, die abweichende Sachverhalte, welche zu einer Umsatzsteuerbefreiung führen, aufzeigt. Als Differenzierung zu der BFH-Entscheidung kommt eine Steuerbefreiung in Betracht, wenn der private Förderverein den verpflegten Schülern zugleich Hausaufgabenhilfe und Betreuung anbietet. Des Weiteren kann sich eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG ergeben, wenn der Schulförderverein Mitglied eines Wohlfahrtsverbandes ist und die weiteren Voraussetzungen der Norm vorliegen.

Soweit die geförderten steuerbegünstigten Zwecke in der Satzung des Schulfördervereins niedergeschrieben sind, kann auch ein steuerbegünstigter besonderer Zweckbetrieb gemäß § 66 AO oder ein allgemeiner Zweckbetrieb nach § 65 AO vorliegen. Sofern die weiteren Voraussetzungen gegeben sind, kommt für sämtliche Leistungen des Zweckbetriebs ein ermäßigter Umsatzsteuersatz zu tragen.

- *OFD Frankfurt a.M. zur Ersatzerbschaftsteuer*¹⁰⁶

Die OFD Frankfurt hat in einer Verfügung klargestellt, dass der BFH in seinem Urteil vom 18.11.2009¹⁰⁷ zu Recht von einer Familienstiftung ausgegangen war, obwohl im Streitfall keine Bezugsberechtigung von Familienmitgliedern im Dreißigjahreszeitraum eingetreten war.

- *OFD Frankfurt a.M. zur lohnsteuerlichen Behandlung von bundesweiten Schulprojekten*¹⁰⁸

Die OFD Frankfurt hat geregelt, dass der erarbeitete Lohn von Schülern,

die im Rahmen von Schulprojekten in Unternehmen oder Privataushalten tätig sind, welcher im Einverständnis der Schüler von den jeweiligen Arbeitgebern an eine steuerbegünstigte Organisation gespendet wird, bei einer eventuell durchzuführenden Einkommensteuerveranlagung der Schüler bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz bleiben kann. Im Falle der direkten Weiterleitung durch den Arbeitgeber unterfällt er auch nicht dem Lohnsteuerabzug. Die Empfänger solcher gespendeten Arbeitslöhne haben dafür Sorge zu tragen, dass keine Zuwendungsbestätigung ausgestellt wird.

- *OFD Frankfurt a.M. zur Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen der speziellen ambulanten Palliativversorgung gemäß § 4 Nr. 14 UStG¹⁰⁹*

Die Verfügung der OFD Frankfurt stellt fest, dass die Leistungen der spezialisierten Palliativversorgung gemäß § 37b SGB V und ambulante Hospizleistungen nach § 39a Abs. 2 SGB V in ihrer Zielsetzung vergleichbar sind. Daher sind Leistungen der spezialisierten Palliativversorgung ebenfalls nach § 4 Nr. 14a UStG umsatzsteuerfrei, soweit sie unter der fachlichen Verantwortung von Ärzten, Krankenschwestern oder vergleichbar qualifizierten medizinischen Fachkräften vorgenommen werden.

- *OFD Koblenz zur Zuständigkeit für Entscheidungen im Sinne von § 52 Abs. 2 S. 2 AO¹¹⁰*

Die Verfügung der OFD Koblenz regelt, dass mit der Aufzählung der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Abs. 2 AO keine Einschränkung der bislang als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke gemäß Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV verbunden ist. Die Öffnungsklausel in § 52 Abs. 2 S. 2 AO ermöglicht, dass weitere Zwecke für gemeinnützig erklärt werden können, soweit sie den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO entsprechen und auf sich ändernden gesellschaftlichen Verhältnissen beruhen. Nach § 52 Abs. 2 S. 3 AO ist für die Entscheidung über die Anerkennung eine von den obersten Finanzbehörden der Länder zu bestimmende Finanzbehörde zentral zuständig. Die Verfügung stellt klar, dass dies das Finanzministerium Rheinland-Pfalz ist. Über die Anerkennung eines neuen Zwecks als gemeinnützig i.S.v. § 52 Abs. 2 S. 2

AO wird nach einer entsprechenden Verfügung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder bundesweit einvernehmlich entschieden. Das Finanzministerium Rheinland-Pfalz leitet den hierfür erforderlichen Abstimmungsprozess ein und teilt die Entscheidung dem zuständigen Finanzamt mit.

- *OFD Magdeburg zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Geld- oder Sachleistungen eines Sponsors an steuerbegünstigte Körperschaften*¹¹¹

Die OFD Magdeburg hat sich in einer Verfügung mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Geld- oder Sachleistungen eines Sponsors an steuerbegünstigte Körperschaften beschäftigt. Zunächst stellte sie fest, dass es im Rahmen einer Sponsoringvereinbarung, in der sich die gesponsorte Einrichtung lediglich dazu verpflichtet, die Öffentlichkeit auf den Sponsor hinzuweisen, an einem Leistungsaustausch fehlt, soweit die Sponsoringzuwendung für die steuerbegünstigten Zwecke der Einrichtung gewidmet ist. Sofern allerdings die gemeinnützige Körperschaft wiederholt konkrete Werbeleistungen, wie beispielsweise Bandenwerbung, zur Erzielung von Einnahmen erbringt, unterfallen diese Einnahmen der Umsatzsteuer. Unabhängig davon, ob es sich um eine Geld- oder Sachleistung des Sponsors handelt, ist die gemeinnützige Körperschaft in diesem Fall verpflichtet, dem Sponsor eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs auszustellen. Soweit der Wert der Sachleistung nicht ermittelt werden kann, ist er nach § 162 AO zu schätzen.

* Die Übersicht enthält alle maßgeblichen Gesetze, Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen auf dem Gebiet des Dritten Sektors des Jahres 2010 in Deutschland. Soweit Entscheidungen aus den Vorjahren erst später veröffentlicht werden, werden sie im Jahr der Veröffentlichung in das jeweilige Non Profit Law Yearbook aufgenommen.

- 1 Abrufbar unter www.bundesgesetzblatt.de.
- 2 BGBl. I 2010, 957.
- 3 BGBl. I 2010, 2204.
- 4 BGBl. I 2010, 1768.
- 5 Abrufbar unter www.bmj.bund.de.
- 6 Abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de.
- 7 EuGH v. 27.1.2009 - C-318/07, DStR 2009, 207 ff.
- 8 BGBl. I 2010, 2204.
- 9 BGBl. I 2002, 2634.
- 10 GVOBl. Thüringen 2008, 561.
- 11 GVOBl. NRW 2010, 111.
- 12 BGH v. 8.2.2010 - II ZR 54/09, DStR 2010, 1143 ff.
- 13 BGH v. 23.2.2010 - XI ZR 186/09, NJW-RR 2010, 1712 ff.
- 14 BGH v. 25.3.2010 - III ZR 190/09, abrufbar unter juris.
- 15 OLG Stuttgart v. 29.6.2009 - 5 U 40/09, NZG 2010, 520.
- 16 BGH v. 31.3.2010 - I ZR 36/08, NJW-RR 2010, 1631.
- 17 BGH v. 20.4.2010 - VI ZB 65/09, MedR 2010, 554.
- 18 BGH v. 25.10.2010 - II ZR 219/09, DStR 2011, 180 ff.
- 19 BGH v. 19.7.2010 - II ZR 23/09, DStR 2010, 1996 ff.
- 20 BGH v. 23.9.2010 - III ZR 246/09, NJW 2011, 139 ff.
- 21 BGH v. 28.10.2010 - I ZR 60/09, NJW 2011, 1811 ff.
- 22 BGH v. 7.12.2010 - V ZR 44/10, NJW 2011, 753 ff.
- 23 KG Berlin v. 7.9.2010 - 1 W 198/10, abrufbar unter juris.
- 24 OLG Düsseldorf v. 10.2.2010 - I-3 Wx 11/10, FGPrax 2010, 105 ff.
- 28 OLG Düsseldorf v. 6.5.2010 - 3 Wx 35/10, NZG 2010, 754 ff.
- 29 OLG Hamm v. 12.8.2010 - 15 W 377/09, NZG 2010, 1114 ff.
- 30 OLG Jena v. 10.2.2010 - 4 U 594/09, NZV 2011, 31 ff.
- 31 OLG München v. 29.3.2010 - 31 Wx 170/09, FGPrax 2010, 205 ff.
- 29 OLG München v. 12.8.2010 - 31 Wx 139/10, NotBZ 2010, 423 f.
- 30 OLG Naumburg v. 4.11.2010 - 1 Verg 10/10 OLG, VergabeR 2011, 493 ff.
- 31 OLG Saarbrücken v. 23.6.2010 - 1 U 365/09-91, GRUR-RR 2011, 20 f.
- 32 OLG Saarbrücken v. 2.8.2010 - 5 U 492/09-110, NJW-RR 2011, 109 ff.
- 33 Schleswig-Holsteinisches OLG v. 5.1.2010 - 11 W 57/09, ZStV 2010, 61.
- 34 OLG Stuttgart v. 19.3.2010 - 8 W 112/10, DStR 2010, 1249 ff.
- 35 OLG Stuttgart v. 20.7.2010 - 12 U 55/10, NJW-RR 2011, 26 ff.
- 36 OLG Frankfurt a.M. v. 27.5.2010 - 20 W 175/10 (nicht rechtskräftig, Revision eingelegt unter BGH III ZB 33/10), NZG 2010, 1034 ff.

- 37 LG Baden-Baden v. 26.7.2010 - 3 T 44/10, abrufbar unter www.landgericht-baden-baden.de.
- 38 LSG Sachsen-Anhalt v. 14.6.2010 - L 4 P 3/10 B ER, abrufbar unter juris.
- 39 SG Fulda v. 19.1.2010 - S 4 U 5/08, abrufbar unter juris.
- 40 BVerwG v. 28.4.2010 - 6 C 6.09, NVwZ-RR 2011, 110 ff.
- 41 BayVG v. 3.11.2010 - 7 ZB 10.2121, NVwZ-RR 2011, 114 ff.
- 42 OVG Sachsen v. 20.1.2010 - 1 A 215/08, abrufbar unter juris.
- 43 VG Münster v. 21.5.2010 - 1 K 1405/09, ZStV 2010, 149 ff.
- 44 VG Karlsruhe v. 23.9.2010 - 6 K 59/09.
- 45 VG Mainz v. 22.3.2010 - 6 K 1135/08, ZfWG 2010, 213 ff.
- 46 VG Trier v. 1.12.2010 - 5 K 905/10.TR, abrufbar unter juris.
- 47 EuGH v. 28.1.2010 - C-473/08, DStR 2010, 218 ff.
- 48 BFH v. 27.8.1998 - V R 73/97, DStR 99, 63 ff.
- 49 EuGH v. 3.6.2010 - C-237/09, DB 2010, 1508 ff.
- 50 EuGH v. 22.4.2010 - C-510/08, DStRE 2010, 639 ff.
- 51 EuGH v. 29.4.2010 - C-160/08, EuZW 2010, 543 ff.
- 52 EuGH v. 10.6.2010 - C-262/08, DStZ 2010, 815 ff.
- 53 BFH v. 9.7.2009 - II 47/07, DStR 2009, 1455 ff.
- 54 BFH v. 27.7.2009 - I B 219/08, BFH/NV 2010, 45 ff.
- 55 BFH v. 18.11.2009 - II R 46/07, BFH/NV 2010, 898 ff.
- 56 BFH v. 30.11.2009 - II R 6/07, DStR 2010, 217.
- 57 BFH v. 7.12.2009 - XI B 52/09, BFH/NV, 482 ff.
- 58 BFH v. 9.12.2009 - R 22/08, DStR 2010, 484 ff.
- 59 BFH v. 16.12.2009 - I R 49/08, DStRE 2010, 511 ff.
- 60 BFH v. 3.2.2010 - I R 8/09, DStRE 510 f.
- 61 BFH v. 17.2.2010 - I R 2/08, NZG 2010, 1120.
- 62 BFH v. 18.2.2010 - V R 28/08, DStRE 2010, 640 ff.
- 63 EuGH v. 3.4.2003 - C-144/00, DStR 2003, 638 ff.
- 64 BFH v. 24.2.2010 - IX R 51/09, BFH/NV 2010, 1088 ff.
- 65 BFH v. 10.3.2010 - I R 41/09, NZG 2010, 1000 ff.
- 66 BFH v. 17.3.2010 - IX R 17/08, DStR 2010, 2359.
- 67 BFH v. 17.3.2010 - IV R 25/08, DStRE 2010, 700 ff.
- 68 BFH v. 15.4.2010 - V R 10/09, DStR 2010, 1280 ff.
- 69 BFH v. 15.6.2010 - VIII R 10/09, DStRE 2010, 1027 ff.; Parallelentscheidung BFH v. 15.6.2010 – VIII R 14/09, DStRE 2010, 1163 ff.
- 70 BFH v. 30.6.2010 - II R 12/09, DStRE 2010, 1194 ff.
- 71 BFH v. 15.9.2010 - X R 33/08, DStR 2011, 62 ff.
- 72 BFH v. 22.7.2010 - V R 19/09, DStRE 2010, 1412 ff.
- 73 BFH v. 5.8.2010 - V R 54/09, DStRE 2011, 101 ff.
- 74 BFH v. 12.10.2010 - I R 59/09, DStR 2011, 20 ff.
- 75 FG Baden-Württemberg v. 29.3.2010 - 9 K 115/06, DStRE 2010, 1325 ff.
- 76 FG Düsseldorf v. 9.2.2010 - 6 K 1908/07 K, EFG 2010, 1287 ff.
- 77 FG Hessen v. 8.3.2010 - 11 K 3768/05 (nicht rechtskräftig, Revision eingelegt unter BFH I R 31/10), EFG 2010, 1242 ff.

- 78 FG Hessen v. 23.6.2010 - 4 K 2258/09 (nicht rechtskräftig, Revision eingelegt unter BFH I R 60/10), EFG 2011, 23 ff.
- 79 FG Hessen v. 23.6.2010 - 4 K 501/09, abrufbar unter juris.
- 80 FG Köln v. 8.10.2009 - 10 K 3794/06, EFG 2010, 367 ff.
- 81 FG München v. 21.4.2010 - 3 K 2780/07, EFG 2010, 1737 ff.
- 82 FG Münster v. 16.10.2009 - 10 K 4647/07, EFG 2010, 27 ff.
- 83 FG Münster v. 16.4.2010 - 14 K 116/06 G, EFG 2010, 1426 ff.
- 84 FG Münster v. 7.12.2010 - 15 K 3614/07 U, DStR 2011, 172 ff.
- 86 Niedersächsisches FG v. 14.1.2010 - 5 K 162/09, BtPrax 2010, 141 ff.
- 87 Sächsisches FG v. 21.10.2009 - 8 K 1174/08, DStRE 2011, 447 f.
- 88 EuGH v. 12.2.2009 - C-515/07, DStR 2009, 207 ff.
- 88 BMF v. 21.1.2010 - IV B 2 – S 1300/07/10044, DOK 2010/23661, DStR 2010, 331 f.
- 89 BMF v. 4.2.2010 - IV C 4 – S 2223/07/0015, DOK 2010/0065323, DStR 2010, 275 f.
- 90 BMF v. 6.4.2010 - IV C4 – S 2223/07/0005, DOK 2010/0210938, DStR 2010, 807.
- 91 EuGH v. 27.1.2009 - C-318/07, DStR 2009, 207 f.
- 92 BFH v. 27.5.2009 - X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633 ff.
- 93 BMF v. 7 .4.2010 - IV B 5 – S2411/07/10013:002, DOK 2010/0541875, DStR 2010, 872 f.
- 94 BFH v. 19.12.2007, I R 19/06, DStRE 2008, 401 ff.
- 95 BMF v. 7.7.2010 - IV C 4 – S 0180/07/0001:001, BStBl. I 2010, 630.
- 96 BMF v. 25.8.2010 - IV C 4 – S 2223/07/0015:004, DStR 2010, 1784 f.
- 97 BMF v. 27.8.2010 - IV B 2 – S 1301-AUT/07/10017, BStBl. I 2010, 647 ff.
- 98 BMF v. 1.10.2010, IV D 3 – S 7015/10/10002, BStBl. I 2010, 728.
- 99 BMF v. 26.10.2010 - IV D 3 – S 7170/10/10010, BStBl. I 2010, 1197.
- 100 BMF v. 16.11.2010 - IV C 4 – S 2221/07/0004:001, DStR 2010, 2459 ff.
- 101 BMF v. 1.12.2010 - IV D 3 – S 7179/09/10003, DStR 2010, 2519 ff.
- 102 Bayerisches Landesamt für Steuern v. 15.1.2010 - S 2257.2.1-5/3 St 32.
- 103 OFD Frankfurt/M. v. 21.1.2010 - S 2245 A- 2 -St 213, abrufbar unter BeckVerw 241549.
- 104 OFD Frankfurt/M. v. 22.1.2010 - S 7181 A- 4 -St 112, abrufbar unter BeckVerw 237305.
- 105 BFH v. 12.2.2009 - V R 47/07, DStRE 2009, 871 ff.
- 106 OFD Frankfurt/M. v. 18.2.2010 - S 3715 A- 18 -St 131, abrufbar unter BeckVerw 235668.
- 107 BFH v. 18.11.2009 - II R 46/07, BFH/NV 2010, 898 ff.
- 108 OFD Frankfurt/M. v. 4.3.2010 - S 2332 A- 88 -St 211, abrufbar unter BeckVerw 239197.
- 109 OFD Frankfurt/M. v. 25.3.2010 - S 7170 A- 83 -St 112, abrufbar unter BeckVerw 237968.
- 110 OFD Koblenz v. 11.1.2010 - S 0171 A - St 33 1, abrufbar unter BeckVerw 236869.
- 111 OFD Magdeburg v. 29.4.2010 - S 7100 - 97 - St 243, abrufbar unter BeckVerw 238165.

Vereins- und Stiftungsrecht 2010 – Länderbericht Schweiz

DOMINIQUE JAKOB/MATTHIAS UHL

- I. Gesetzgebung
 - 1. Laufende Motionen
 - 2. Mehrwertsteuer
 - 3. Abzug von Parteispenden
 - 4. Anlagestiftungen
 - 5. Sammelvermögen
 - 6. Initiative zur Stärkung der Philanthropie in der Schweiz
- II. Rechtsprechung (Auswahl)
 - 1. Vereinsrecht
 - 2. Stiftungsrecht
- III. Literatur (Auswahl)

I. Gesetzgebung

Der Berichtszeitraum war geprägt durch den Fortgang der Motion Luginbühl zur »Steigerung der Attraktivität der Stiftungslandschaft Schweiz« sowie weitere themenrelevante Gesetzesvorstöße. Punktuelle Weiterentwicklungen gab es in den Bereichen Mehrwertsteuer und steuerliche Abzugsfähigkeit von Parteispenden. Zudem steht das Inkrafttreten von Regelungen zur Anlagestiftung und zum Sammelvermögen bevor. Da der Abschlussbericht der »Initiative zur Stärkung der Philanthropie in der Schweiz« unter anderem die rechtlichen Rahmenbedingungen des Sektors im Auge hat, werden möglicherweise auch seine Initiatoren versuchen, in Zukunft auf die Gesetzgebung Einfluss zu nehmen.

1. Laufende Motionen

a) Motion Luginbühl

Wie bereits im Vorjahresbericht dargestellt, hat Ständerat Werner Luginbühl eine Motion (09.3344) zur »Steigerung der Attraktivität der Stiftungslandschaft Schweiz« eingereicht. Vor dem Hintergrund neuer steuerlicher Privilegien in den Nachbarländern (etwa in Deutschland) fordert die Motion vor allem eine Angleichung der fiskalischen Rahmenbedingungen an das benachbarte Ausland. Nach ihrem Gang durch die Räte wurde die Motion in ihrer modifizierten Form am 1. März 2010 an den Bundesrat überwiesen¹. Weiterhin bleibt abzuwarten, wie dieser die entsprechenden Aufträge umsetzen und wie die Arbeit beim zuständigen Justizdepartement der Bundesverwaltung, dessen Vorsteherin am 1. November 2010 gewechselt hat, vonstattengehen wird. Nochmals sei darauf hingewiesen, dass der Bundesrat erklärt hat, die auf seinen Antrag hin vom Ständerat verworfene Zusatzmotion (09.3971) der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK)² im Rahmen der Umsetzung der Motion Luginbühl inhaltlich zu prüfen und allfällige Vorschläge zu unterbreiten; thematisch geht es hierbei um die statistischen Grundlagen zum schweizerischen Stiftungswesen und um ein öffentliches Stiftungsregister.

b) Motion Kuprecht

Die Motion Kuprecht (09.3343) wurde vom Stände- und Nationalrat angenommen und alsdann an den Bundesrat überwiesen, der nun den Gesetzesvorstoß umzusetzen hat³. Die Motion bezweckt die Steuerbefreiung von Vereinen, die ihre Erträge und Vermögensmittel ausschließlich für ideelle Zwecke, namentlich für die Jugend- und Nachwuchsförderung, verwenden. Materiell erscheint die Wirkkraft der Motion indes fraglich, denn die Jugend- und Nachwuchsförderung wird (unter den allgemeinen Voraussetzungen des Kreisschreibens Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 8.7.1994) als *gemeinnütziger* Zweck anerkannt und entsprechend aktive Vereine sind bereits unter dem geltenden Art. 56 DBG⁴ steuerbefreit.

c) Motion Gutzwiller

Mit der am 17.6.2010 eingereichten Motion (10.3524) zur Änderung des Erb- und Pflichtteilsrechts beabsichtigt Ständerat Felix Gutzwiller, einem Erblasser flexiblere Verfügungsmöglichkeiten über sein Nachlassvermögen zu geben. Das soll zuvörderst mittels einer Liberalisierung des Pflichtteilsrechts geschehen, welche es einem Erblasser unter anderem ermöglichen würde, in größerem Ausmaß als bisher gemeinnützige Institutionen zu begünstigen oder selbst eine Stiftung zu gründen. Die Motion wurde vom Ständerat am 23.9.2010 angenommen. Nun ist die Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates am Zuge. Die Anliegen der Motion scheinen mit Blick auf die Stärkung des schweizerischen Gemeinnützigkeitssektors durchaus begrüßenswert. Darüber hinaus gibt der Vorstoß Anlass, über ein den demografischen, familiären und gesellschaftlichen Lebensumständen angepasstes Erbrecht zu reflektieren.

2. Mehrwertsteuer

Das am 1.1.2010 in Kraft getretene neue Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) wurde im letztjährigen Beitrag beleuchtet⁵. Hinzuweisen ist neu auf die MWST-Info 05 »Subventionen und Spenden«, eine Praxisvorgabe der ESTV vom Januar 2010. Diese befasst sich mit der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Beiträgen, die außerhalb eines Leistungsverhältnisses ausgerichtet werden (Subventionen und Spenden), sowie dem Sponsoring, bei welchem ein Leistungsverhältnis vorliegt.

Ebenfalls zu erwähnen ist, dass der Bundesrat im Hinblick auf Teil B der Mehrwertsteuerreform, der die wesentlich strittigeren Neuerungen enthalten soll, am 23.6.2010 eine Zusatzbotschaft erlassen hat⁶. Die zentrale Stoßrichtung der Reform bleibt die Förderung der Wirtschaft und des Wirtschaftswachstums. Tragende Säule soll sein, einen Einheitssteuersatz von 6,2 % einzuführen. Damit dies finanziert werden kann, beabsichtigt der Bundesrat einen Großteil der geltenden Steuerausnahmen zu streichen; die Reduzierung der bestehenden Katalogtatbestände würde dazu führen, dass im einschlägigen sozial-,

gesundheits- und bildungspolitischen Sektor eine ganze Reihe von Umsätzen – etwa Gebühren von Alters- und Pflegeheimen, für Behindertentransporte, für Unterricht, für Museumsbesuche und dergleichen – steuerpflichtig werden.

Daneben stehen vor allem die Mitgliederbeiträge von Vereinen im Fokus der Reform⁷. Gemäß dem derzeit geltenden Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG⁸ sind Leistungen, die Vereine mit ideeller Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen, von der Steuer ausgenommen. Diese Ausnahme von der Steuerpflicht soll gestrichen werden. Laut Zusatzbotschaft⁹ geht diese Änderung nicht zwingend mit einer Steuerpflicht des Empfängers von Mitgliederbeiträgen einher; zu versteuern seien nur diejenigen Mitgliederbeiträge, die ein pauschaliertes Entgelt für konkrete Leistungen des Vereins an seine Mitglieder darstellen (die Zusatzbotschaft nennt die Golfanlage, die ein Verein seinen Mitgliedern gegen einen jährlichen Beitrag zur Verfügung stellt). Eine Leistung liege dann vor, wenn dem Mitgliederbeitrag ein unmittelbar und individuell zurechenbarer Gegenwert gegenübersteht («Aktivmitgliedschaft»); ausreichend soll es bereits sein, wenn dem Mitglied das Recht eingeräumt wird, eine Leistung in Anspruch zu nehmen, ob dies tatsächlich geschieht, sei irrelevant. In Fällen der »Passiv- oder Gönnermitgliedschaft«, in denen dem Mitgliederbeitrag keine Leistung des Vereins gegenübersteht, fehle es dagegen an einem steuerbaren Entgelt genauso wie bei Mitgliedschaften, in denen rein karitative Zwecke verfolgt werden; derartige Mitgliederbeiträge sind nicht zu versteuernde »Spenden«. Es bleibt abzuwarten, ob diese Pläne tatsächlich Gesetz werden.

3. Abzug von Parteispenden

Nach herrschender Meinung entspricht die Verfolgung von Parteiinteressen keinem öffentlichen Zweck (Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8.7.1994, Ziff. II. 4.; Urteil 2C_77/2007 des Bundesgerichts vom 2.4.2009). Parteispenden sind daher nicht gemäß Art. 33a DBG von der Steuer abzugsfähig, gegenteilige kantonale Praktiken wurden vom Bundesgericht als steuerharmonisierungswidrig erklärt (Urteil

2A.647/2005 vom 7.6.2007). Der Gesetzgeber hat nun auf die parlamentarische Initiative »Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien« (06.463) reagiert und ein entsprechendes Bundesgesetz (AS 2010 449) verabschiedet, welches am 1.1.2011 in Kraft treten wird.

Auf Bundesebene wird neu ein Abzug von bis zu CHF 10.000 zugelassen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i revDBG), auf kantonaler Ebene wird die betragsmäßige Begrenzung den Kantonen überlassen (Art. 9 Abs. 2 Bst. i revStHG¹⁰). Dieser Abzug betrifft nur natürliche Personen, juristische Personen können politische Parteien wie bisher über den Werbeaufwand unterstützen.

4. Anlagestiftungen

Anlagestiftungen dienen der kollektiven Anlage und Verwaltung von Geldern beruflicher Vorsorgeeinrichtungen und spielen daher im Bereich der beruflichen Vorsorge eine bedeutende Rolle. Diese Stiftungsformen waren bislang, trotz deutlicher Abweichungen vom klassischen Stiftungstypus, nicht eigens kodifiziert. Dies wird nun im Rahmen der BVG¹¹-Strukturreform nachgeholt, welche die Anlagestiftung in den Art. 53g–53k revBVG normiert¹². Die Bestimmungen zur Anlagestiftung treten ab 1.1.2012 in Kraft.

5. Sammelvermögen

Durch die Revision zum Erwachsenenschutz, Personenrecht und Kindesrecht (voraussichtliches Inkrafttreten zum 1.1.2013) sollen Vorschriften zum »Sammelvermögen« im ZGB verankert werden (Art. 89b, c revZGB)¹³. Solche Vermögen entstehen etwa im Rahmen von (öffentlichen) Spenden- und Sammelaktionen für gemeinnützige Zwecke, bei denen eine Vielzahl von Spendern Vermögenswerte unentgeltlich in die Hände von Sammelorganisationen legt. Zwar erfuhren diese Vermögensmassen bereits bislang Regelungen auf kommunaler, kantonaler und auch auf Bundesebene. Aufgrund der kantonalen

Unterschiede wurden sie jedoch uneinheitlich behandelt; zudem kannte das Bundesrecht den Begriff des »Sammelvermögens« bislang nicht. Dogmatisch wird im Sammelvermögen (nach wie vor) eine sog. *unselbständige Stiftung* gesehen, also die (schuldrechtliche) Übertragung von Vermögen auf einen Rechtsträger mit der Maßgabe, dieses für einen bestimmten Zweck zu verwenden. Das hat zur Folge, dass nach Schweizer Verständnis auf das Sammelvermögen im Einzelfall das Stiftungsrecht analog zur Anwendung gebracht werden soll¹⁴ – eine Konsequenz, die man nach deutschem Recht so wohl nicht ziehen würde¹⁵. Art. 89b Abs. 1 revZGB bestimmt nun, dass die zuständige Behörde erforderliche Maßnahmen ergreift, sofern es im Falle einer öffentlichen Sammlung für gemeinnützige Zwecke an einer (ordnungsgemäßen) Verwaltung des Sammelvermögens fehlt. Insbesondere kann gemäß Art. 89b Abs. 2 revZGB für das Sammelvermögen ein Sachwalter ernannt oder das Sammelvermögen einem Verein oder einer Stiftung mit möglichst gleichartigem Zweck zugewendet werden. Art. 89c revZGB statuiert die zuständige Behörde. Nach Art. 89c Abs. 1 revZGB ist der Kanton, in dem das Sammelvermögen verwaltet worden ist, für die Maßnahmen nach Art. 89b revZGB örtlich zuständig. Art. 89c Abs. 2 revZGB regelt schließlich die funktionale Zuständigkeit: Demnach ist mangels anderweitiger kantonaler Regelung die jeweilige kantonale Stiftungsaufsichtsbehörde zum Erlass der Maßnahmen nach Art. 89b revZGB berufen.

6. Initiative zur Stärkung der Philanthropie in der Schweiz

Im Juni 2010 wurde der Abschlussbericht einer gesamtnationalen, interdisziplinär durchgeführten »Initiative zur Stärkung der Philanthropie in der Schweiz« vorgelegt¹⁶, um mit Blick auf die Funktionen und Wirkungen von Stiftungen deren »Glaubwürdigkeit« zu verbessern und die Diskussion innerhalb des Sektors zu beleben. Vor dem Hintergrund, dass philanthropische Arbeit noch allzu sehr jenseits der Öffentlichkeit vonstattengeht, arbeitete ein Lenkungsausschuss unter Einbezug von ca. 50 Akteuren des Gemeinnützigkeitssektors zwei Prioritäten heraus: Die erste Priorität besteht in einer besseren Zusammenarbeit, Koordination und Konsolidierung von Stiftern und Stiftungen. Etwa könnten verstärkt bestehende Kooperationsstrukturen genutzt oder neue erarbeitet werden,

ohne dass Stifter stets eine neue »eigene« Stiftung errichten müssten. Die zweite Priorität besteht darin, die gesellschaftliche Wirkung der Philanthropie und die Wahrnehmung des Sektors zu steigern. Hierdurch soll dem Thema ein breiteres Publikum verschafft und gewährleistet werden, dass potenzielle Stifter, engagierte Bürger, Medien und Entscheidungsträger sich von der philanthropischen Vision angesprochen fühlen. Der Bericht zeigt neben einem konkreten Massnahmenplan zur Umsetzung dieser Ziele (Projekt-) Beispiele aus dem In- und Ausland auf. Nicht zuletzt enthält der Bericht diverse Zahlen und Statistiken und versammelt auf diese Weise Daten, um den Gemeinnützigkeitsraum Schweiz einer Standortbestimmung zu unterziehen. Hierbei ist im internationalen Vergleich erwähnenswert, dass die Schweiz zu den spendenfreudigsten Ländern Europas zählt, im Hinblick auf das Engagement vermögender Personen aber noch Steigerungspotential besteht. Darüber hinaus ist zu konstatieren, dass innerhalb des Schweizer Philanthropiesektors gerade die Stiftungen einen erheblichen Beitrag zu den vorhandenen Ressourcen leisten. Um die Hebelwirkung philanthropischen Engagements zu steigern, schließt die Studie mit einem Appell an alle potenziellen privaten wie öffentlichen Akteure: Sie mögen helfen, die erarbeiteten Ideen und Projekte umzusetzen – sei es durch das Beisteuern von Fachwissen und Vorschlägen, sei es durch die Übernahme von Verantwortung, Führung und Ressourcen. Ließe sich hierdurch ein Momentum kreieren, würde die Schweiz das »Stiftungsparadies« bleiben, von dem bereits heute gesprochen wird.

II. Rechtsprechung (Auswahl)

1. Vereinsrecht

a) Auflösung

Das Bundesgericht hält im Entscheid 5A_589/2008 vom 22.1.2010¹⁷ fest, dass ein zahlungsunfähiger Verein gemäß Art. 77 ZGB *ex lege* aufgelöst wird. Von Gerichten könne dies lediglich festgestellt werden. Das

Bundesgericht zeigt zudem die maßgeblichen Kriterien für die Zahlungsunfähigkeit eines Vereines auf.

b) Steuern

Im Urteil 2C_442/2009 vom 5.2.2010¹⁸ hatte das Bundesgericht drei Geschäftsvorfälle des Vereins »Schweizer Freunde der SOS-Kinderdörfer« auf ihre mehrwertsteuerliche Relevanz zu prüfen. Im Verfahren selbst trat als Beteiligte die gleichnamige Stiftung als Rechtsnachfolgerin des Vereins auf. Der erste Fall betraf eine »Münzsammlung« folgenden Inhalts: In den Jahren 1998 und 2002 schloss der Verein mit der *Swissair* beziehungsweise deren Nachfolgegesellschaft *Swiss* (im Folgenden: *Swiss*) einen Kooperationsvertrag. Hierin verpflichtete sich der Verein, sein Logo (samt Namenszug) der *Swiss* zur Verfügung zu stellen, damit diese damit werben könne, philanthropisch tätig zu sein. Im Gegenzug versprach die *Swiss*, in Flugzeugen und auf Flughäfen für den Verein Geld zu sammeln. Die Ausbeute dieser »Münzsammlung« sollte an den Verein ausgekehrt werden; außerdem verpflichtete sich die *Swiss*, den Verein durch weitere Aktivitäten zu unterstützen. Im zweiten zu beurteilenden Sachverhalt führten Mitarbeiter der *Swiss* im Jahre 2001 außerhalb der Arbeitszeit aus Eigeninitiative eine Spendenaktion zugunsten des Vereins durch. Das gesammelte Vermögen in Höhe von ca. CHF 1 Mio. wurde durch die *Swiss* auf CHF 2 Mio. erhöht, indem sie über diese Summe einen Scheck ausstellte und diesen dem Verein übergab. In einer dritten Fallkonstellation schloss die Supermarktkette *COOP* mit dem Verein einen ähnlichen Kooperationsvertrag wie die *Swiss*. In diesem verpflichtete sich das Unternehmen, ihren Kunden die Möglichkeit einzuräumen, zugunsten des Vereins auf Rückvergütungen zu verzichten, indem die Kunden die Gegenwerte ihrer »*COOP*-Supercardpunkte« dem Verein zukommen ließen, anstelle diese für sich selbst zu beziehen. Auf diese Weise wurden dem Verein von der *COOP* ca. CHF 23.000 zugewendet.

In seinen Erwägungen führt das Bundesgericht zunächst aus, welche Geschäftsvorfälle der Mehrwertsteuer unterliegen; namentlich nennt es etwa die Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen. Dabei betont das Gericht, dass das Gesetz (mit

Ausnahme des Eigenverbrauchs) *Entgeltlichkeit* verlangt, damit von einer steuerbaren Leistung gesprochen werden kann. Entgeltlichkeit setze einen Leistungsaustausch voraus, bei dem Leistung und Gegenleistung wirtschaftlich im Sinne eines Do-ut-des-Verhältnisses verknüpft sind; das sei nicht der Fall bei sog. Nichtumsätzen wie Schenkungen, Erbschaften oder Spenden. Im Anschluss an diese abstrakten Erläuterungen stützt sich das Gericht auf die ständige Lehre und Rechtsprechung, wonach Sponsoringleistungen steuerbare Umsätze darstellen, wenn sie mit einer Bekanntmachungs- oder Werbeleistung verknüpft sind. Als Entgelt für die Bekanntmachungs- und Werbeleistung gelte die Leistung des Sponsors. Dem entsprechend seien Leistungen von Sponsoren nur dann steuerfrei, wenn sie ohne Gegenleistung des Empfängers erbracht werden.

Aufgrund der Vielzahl der beteiligten Personen (Verein, Swiss bzw. COOP, Fluggäste bzw. COOP-Kunden) identifiziert das Bundesgericht für die Subsumtion zunächst, wer in casu Leistungserbringer und Leistungsempfänger ist; hierbei äußert es sich auch zur Rechtslage in Stellvertretungsverhältnissen. Da die Voraussetzungen einer Stellvertretung nicht verifiziert werden konnten, sei für den Leistungsaustausch im Falle der »Münzsammlung« zu differenzieren. Fraglich war, auf welchen Leistungsaustausch abgestellt werden müsse: auf die durch die Reisenden in Spendenabsicht erbrachten Zuwendungen einerseits oder andererseits auf die Leistungen, die zwischen dem Verein und der Swiss erbracht wurden. Da die konkreten Vertragsverhältnisse entscheidend seien, sieht das Bundesgericht nur letzteres als maßgeblichen Leistungsaustausch an: Die Swiss leite aufgrund der konkreten Vertragsabreden und -durchführung keineswegs nur die Spenden der Reisenden weiter. Vielmehr sei sie echter Sponsor. Sie wickle nämlich die »Münzsammlung« administrativ ab (Sammlung, Zählung, Umtausch) und erbringe hierdurch eine *eigene* Leistung dafür, dass ihr der Verein seine Corporate Identity für die eigene Imagepflege zur Verfügung stellt. Damit liege das für einen Leistungsaustausch wesentliche Erfordernis der »wirtschaftlichen Verknüpfung« von Leistung und Gegenleistung vor. Dieser Argumentation zufolge unterliegen die Zuwendungen der Swiss der Steuer.

Aufgrund des Kooperationsvertrags und der Ausstellung des Schecks durch die Swiss sei auch im zweiten Fall von einem steuerpflichtigen

Leistungsaustausch auszugehen. Zum selben Ergebnis kam das Bundesgericht für die COOP-Supercard-Aktion; da für diese eine entsprechende Imagewirkung zugunsten des Unternehmens festgestellt werden konnte, lag die für ein mehrwertsteuerlich relevantes Sponsoring erforderliche Werbe- und Bekanntmachungsleistung vor.

Zu beachten bleibt, dass die Fälle noch auf Grundlage des alten Rechts (vor der Mehrwertsteuerreform im Jahre 2009, vergleiche oben I.2.) zu entscheiden waren.

2. Stiftungsrecht

a) Handlungsfähigkeit

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat sich im Urteil VB.2009.00335 vom 16.9.2009¹⁹ unter anderem mit der Prozessfähigkeit einer Stiftung auseinandergesetzt. Diese sei nur gegeben, wenn die nach Gesetz und Statuten für die Handlungsfähigkeit notwendigen Organe bestellt sind. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, könne auch nicht aus der Bestellung eines interimistischen Sachwalters auf die Prozessfähigkeit geschlossen werden.

b) Aufsicht

Zur Natur und Legitimation der Stiftungsaufsichtsbeschwerde äußert sich das Bundesverwaltungsgericht in B-383/2009 vom 29.9.2009²⁰. Der Beschwerdeführer müsse ein eigenes Interesse an der Anordnung der geforderten Maßnahme vorbringen, wobei ein über die persönliche geistige Verbundenheit zum Stifter hinausgehender Bezug erforderlich sei. Dieser könne laut Bundesverwaltungsgericht B-6308/2009 vom 28.7.2010²¹ bereits darin liegen, dass der Beschwerdeführer lange im Dienste der Stiftung tätig war (in casu: als Leiter einer von der Stiftung betriebenen Klinik). In vorliegendem Fall wurde die Stiftungsaufsichtsbeschwerde infolge des Konkurses der Stiftung jedoch gegenstandslos. Als Rechtsmittel sui generis sei die Beschwerde vom

Bestand der Stiftung abhängig. Nur bestehende Stiftungen könnten beaufsichtigt werden. Der Entscheid stellt somit klar, dass aufsichtliche Rügen mit dem Konkurs der Stiftung obsolet werden.

Das Bundesverwaltungsgericht hält in Urteil C-6709/2007 vom 23.10.2009²² zur Zulässigkeit von repressiven Aufsichtsmitteln fest, dass bei besonders schweren Eingriffen (hier: Absetzung des Stiftungsrates und Einsetzung einer kommissarischen Verwaltung) die Frage der Verhältnismässigkeit besonders sorgfältig zu prüfen sei. Siehe zum gleichen Thema das Urteil C-2443/2006 des Bundesverwaltungsgerichts vom 1.9.2009²³.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör gibt gemäß Urteil 9C_846/2009 des Bundesgerichts vom 5.2.2010²⁴ kein Recht darauf, sich vor Erlass einer Aufsichtsverfügung zu deren materiellem Inhalt zu äussern, sondern nur zum Sachverhalt sowie gegebenenfalls zu den angewendeten Rechtsgrundlagen.

In Urteil HG080125/U vom 17.12.2009 (nicht veröffentlicht) befasst sich das Handelsgericht des Kantons Zürich mit den Prüfungs- und Sorgfaltspflichten sowie der Haftung der Kontrollstelle einer Stiftung.

c) Steuern

Nach Art. 56 lit. g DBG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschließlich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, von der Steuerpflicht befreit. Die »Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino« stellt im Urteil 80.2009.84 vom 7.4.2010²⁵ mit Hinweis auf das Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8.7.1994 klar, dass eine auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit nicht per se zur Verneinung der Anwendung des Art. 56 lit. g DBG führe, sondern diese in gewissen Fällen unverzichtbar für das Erreichen des gemeinnützigen Zweckes sein könne. Auch sei die Steuerbefreiung einer Stiftung nicht davon abhängig, ob deren Destinatäre ihrerseits von der Steuer befreit sind. Der Fall betraf eine Stiftung mit dem Zweck, im Tessin die Studien der Münzkunde, der Archäologie und der klassischen Antike zu fördern. Die

streitgegenständliche »wirtschaftliche Tätigkeit« lag in der Unterstützung der Herausgabe und Veröffentlichung eines einschlägigen Fachmagazins.

d) Berufliche Vorsorge

Den Entscheiden des Bundesverwaltungsgerichts vom 30.4.2010 (C-6540/2007) und vom 5.5.2010 (C-6592/2007)²⁶ lag derselbe Sachverhalt zu Grunde. Den Gegenstand der Verfahren bildete die Teilliquidation einer Personalfürsorgestiftung gemäß Art. 89^{bis} Abs. 6 Ziff. 9 ZGB. Das Gericht entschied zunächst, dass eine unter altem Recht eingeleitete und nach Inkrafttreten der 1. BVG-Revision noch nicht in Rechtskraft erwachsene Teilliquidation nach dem Recht zu behandeln sei, das bis zum Inkrafttreten der 1. BVG-Revision (1.1.2005) in Geltung war. Im Übrigen ging es schwerpunktmäßig um die Modalitäten eines Verteilungsplans, welcher bei einer (Teil-) Liquidation vom Stiftungsrat zu erstellen ist. Der Stiftungsrat hat dabei dem Gebot der rechtsgleichen und zweckgemäßen Verteilung zu genügen. Bei der Aufstellung und Anwendung des Plans steht ihm jedoch ein weites Ermessen zu. Diesem Ermessen sind zwar durch bestimmte Kriterien (Stiftungszweck, Verhältnismäßigkeit, Gleichbehandlung, Fortführungsinteresse der verbleibenden Destinatäre, Interesse der ausgetretenen Mitglieder) Grenzen gesetzt; die Aufsichtsbehörde darf im Rahmen der Rechtsaufsicht bei der Prüfung des Verteilungsplans aber nicht ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Stiftungsrates setzen. So lag es vorliegend beispielsweise im Ermessen des Stiftungsrates, die Dauer der Betriebszugehörigkeit bei der Stifterfirma und die Höhe des Lohnes als Verteilungskriterien für die Destinatärsvolumina festzuschreiben (und damit Betriebstreue und Leistung zu honorieren), zumal die Stiftungsurkunde keine konkreten Vorgaben dahingehend enthielt, welche Kriterien ein potenzieller Verteilungsplan beinhalten sollte. Überdies galten für alle im Verteilungsplan genannten Destinatärsgruppen dieselben Kriterien; ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz lag folglich fern.

III. Literatur (Auswahl)

Baumann Lorant Roman, Honorierung von Stiftungsräten, in: Jusletter vom 9.8.2010.

Dias Raoul, Der Verein als herrschendes Unternehmen im Konzern: unter besonderer Berücksichtigung der Sportvereine und Sportorganisationen in der Schweiz, Zürich 2010.

Fondation 1796. Lombard Odier Darier Hentsch (Hrsg.), Stärkung der Philanthropie in der Schweiz. Strategien und Maßnahmen für mehr Kooperation und eine bessere Wahrnehmung des Philanthropiesektors, Genf 2010.

Grüniger Harold, Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich – Neue Stiftungen, Literatur, Entscheide, Successio 2010, 134 ff.

Jakob Dominique (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Tagungsband zum 1. Zürcher Stiftungsrechtstag, Basel 2010.

Ders., Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht/Le point sur le droit des associations et fondations, SJZ 2010, 517 ff.

Ders., Kurzbericht zur Studie »Stärkung der Philanthropie in der Schweiz«, npoR 3/2010, 78.

Jakob Dominique/Huber Roman, Rechtliche Rahmenbedingungen für NPO in der Schweiz, in: Helmig/Lichtsteiner/Gmür (Hrsg.), Der Dritte Sektor in der Schweiz. Länderstudie zum Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP), Bern 2010, 99 ff.

Jakob Dominique/Picht Peter, Der trust in der Schweizer Nachlassplanung und Vermögensgestaltung, AJP 2010, 855 ff.

Dies., Trust and estate planning in Switzerland: core implications for real estate and inheritance law, in: Kaplan/Hauser (Hrsg.), Trusts in Prime Jurisdictions, 2010, 393 ff.

Dies., Trust und Nachlassplanung in der Schweiz nach der Ratifikation des HTÜ, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter, 2010, 141 ff.

Jakob Dominique/Schweizer Laura/Studen Goran, Verein – Stiftung – Trust, Entwicklungen 2009, njus.ch, Bern 2010.

Jakob Dominique/Studen Goran, Die European Foundation – Phantom oder Zukunft des europäischen Stiftungsrechts?, ZHR 174 (2010), 61 ff.

Jakob Dominique/Zollner Johannes, Die neue liechtensteinische Stiftung, in: Gruber/Kalss/Müller/Schauer (Hrsg.), Erbrecht und Vermögensnachfolge, Wien 2010, 1269 ff.

Pellascio Michel/Truniger Philipp, Das Sammelvermögen unter besonderer Berücksichtigung der Änderung des ZGB vom 19.12.2008, Anwaltsrevue 2009, 291 ff.

Röllin Andrea G., Kirchliche Stiftungen. Im Besonderen die privatrechtlichen im Sinne von Art. 87 i.V.m. Art. 80 ff. ZGB, Zürich und St. Gallen 2010.

Sprecher Thomas, Was ist und was leistet Foundation Governance?, in: Jusletter vom 26.4.2010.

Ders., Die Verbrauchsstiftung und andere Möglichkeiten der Stiftungsgestaltung, in: Jusletter vom 31.5.2010.

von Schnurbein Georg, Der Schweizer Stiftungsreport 2010, CEPS Forschung und Praxis, Band 3, Basel 2010.

von Schnurbein Georg/Bethmann Steffen, Philanthropie in der Schweiz, CEPS Forschung und Praxis, Band 1, Basel 2010.

von Schnurbein Georg/Timmer Karsten, Die Förderstiftung. Strategie – Führung – Management, Basel 2010.

Würmli Martin, Das gemeinnützige Unternehmen, AJP 2010, 901 ff.

Zöbeli Daniel/Exer Arthur/Baumann Andreas, Rechnungswesen, Revision und Steuern für Vereine, Zürich 2010.

-
- 1 Zur Entwicklung der Motion siehe bereits *Jakob/Schweizer*, Vereins- und Stiftungsrecht 2009 – Länderbericht Schweiz, in: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, 2010, 217, 219.
 - 2 Siehe dazu *Jakob/Schweizer* (Fn. 1), 217, 219.
 - 3 Zur Entwicklung *Jakob/Schweizer* (Fn. 1), 217, 219.
 - 4 Bundesgesetz vom 14.12.1990 über die direkte Bundessteuer, SR 642.11.
 - 5 *Jakob/Schweizer* (Fn. 1), 217, 218 f.
 - 6 Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (Förderung der Wirtschaft und des Wachstums) vom 23.6.2010 (zu 08.053); BBl Nr. 33 vom 24.8.2010, 5397 ff.
 - 7 Zur Behandlung von Mitgliederbeiträgen siehe bereits *Jakob/Schweizer* (Fn. 1), 217, 221 und *Jakob*, Vereins- und Stiftungsrecht 2008 – Länderbereich Schweiz, in: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2008, 2009, 205, 208.
 - 8 Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12.6.2009, SR 641.20.
 - 9 Zusatzbotschaft (Fn. 6), BBl Nr. 33 vom 24.8.2010, 5397, 5420.
 - 10 StHG = Bundesgesetz vom 14.12.1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14.
 - 11 Bundesgesetz vom 25.6.1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG), SR 831.40.
 - 12 Näher zum Inhalt der Bestimmungen *Jakob/Schweizer/Studen*, Verein – Stiftung – Trust, Entwicklungen 2009, njus.ch, 2010, 49 f.
 - 13 Revision des Vormundschaftsrechts, BBl 2009, 141 ff.
 - 14 Siehe zum Ganzen *Pellascio/Truniger*, Anwaltsrevue 2009, 291, 292, m.w.N., die selbst wohl sogar für eine pauschale Anwendung des Stiftungsrechts plädieren.
 - 15 Vgl. Staudinger/Hüttemann/Rawert, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem §§ 80 ff.

Rz. 298.

- 16 Stärkung der Philanthropie in der Schweiz – Strategien und Maßnahmen für mehr Kooperation und eine bessere Wahrnehmung des Philanthropiesektors, abrufbar unter www.fondation1796.org/initiative oder www.zentrum-stiftungsrecht.uzh.ch; siehe dazu bereits *Jakob*, npoR 2010, 78 f.
- 17 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 18 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 19 Abrufbar unter www.vgrzh.ch.
- 20 Abrufbar unter www.bvger.ch. Siehe dazu und zu weiteren Fällen bereits *Jakob/Schweizer* (Fn. 1), 217, 222.
- 21 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 22 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 23 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 24 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 25 Abrufbar unter www.sentence.ti.ch.
- 26 Beide abrufbar unter www.bvger.ch.

Vereins- und Stiftungsrecht 2010 – Länderbericht Österreich

SUSANNE KALSS/JOHANNES ZOLLNER

- I. Das neue zivilrechtliche Regelungsregime für Privatstiftungen
 - 1. Allgemeines
 - 2. Meldung der Begünstigten
 - 3. Stiftungsbeirat
 - 4. Zustimmungsrecht
 - 5. Stiftungsvorstand
 - 6. Aufsichtsrat
- II. Das neue Stiftungssteuerrecht
- III. Maßgebliche stiftungsrechtliche Entscheidungen
 - 1. Asset protection
 - 2. Foundation Governance
 - 3. Sonstige Entscheidungen
- IV. Maßgebliche vereinsrechtliche Entscheidungen
- V. Zusammenfassung
- VI. Summary
- VII. Neue Literatur (Auswahl)

Das Stiftungsrecht war durch zwei maßgebliche Entwicklungen geprägt, nämlich einerseits die neue für Stiftungen etwas ungünstigere steuerliche Gestaltung durch das Budgetbegleitgesetz 2011¹ sowie durch die neuen zivilrechtlichen Regelungen für Privatstiftungen durch das Budgetbegleitgesetz². Schließlich runden etliche oberstgerichtliche Entscheidungen des Stiftungs- und Vereinsrechts das Regelungsregime für die genannten Rechtsträger ab.

I. Das neue zivilrechtliche Regelungsregime für Privatstiftungen

1. Allgemeines

Bekanntlich sind Stiftungen, und daher auch die Privatstiftung, durch ein Strukturdefizit geprägt, nämlich das Fehlen von Eigentümern und/oder Mitgliedern. Daher muss, um die ordnende Kraft des Eigentums zu substituieren, ein wirtschaftlich Interessierter diese Kontrollaufgaben übernehmen. Typischerweise ist dies der Stifter oder es sind die Begünstigten. In den weitaus überwiegenden Fällen wird diese Notwendigkeit von den Stiftern durch ein eigenes Organ in der Stiftung bewältigt. Gem. § 14 PSG wird ein sonstiges Organ, insbesondere ein Beirat, eingerichtet, um entsprechende Kontrollaufgaben in der Privatstiftung zu übernehmen.

Durch eine langjährige Judikatur des Obersten Gerichtshofs wurde aber der Begünstigtereinfluss auch im Beirat stetig zurückgedrängt. Höhepunkt dieser Entwicklung war zweifellos die Entscheidung des OGH vom 5.8.2009³, in der der Oberste Gerichtshof aussprach, dass ein Beirat, dem das Bestellungs- und Abberufungsrecht des Stiftungsvorstands zukam und der mit zahlreichen Rechten ausgestattet war, wegen seiner Aufsichtsrats- und Vorstandsähnlichkeit nicht der gesetzlichen Konzeption des PSG entsprach und daher rechtswidrig war. Wenige Monate später folgte die Entscheidung des OGH vom 16.10.2009⁴, in der der Oberste Gerichtshof aussprach, dass ein Anwalt, der die Interessen des Begünstigten vertrat oder in einem Vollmachtsverhältnis zum Begünstigten stand, unter Umständen vom Vorstandsamt in der Stiftung ausgeschlossen war, jedenfalls einem Interessenkonflikt unterlag. Folge dieser Entscheidung war eine große Rechtsunsicherheit, die in Zweifeln über die Wirksamkeit der Organbestellung, als auch in Zweifeln über die Wirksamkeit des Organhandelns, sowohl bezogen auf die interne Beschlussfassung als auch die externe Vertretung, zum Ausdruck kam. Vielfach kam es daher zu einem Stillstand des Stiftungsgeschehens. Um diesen für Stiftungen nachteiligen Zustand zu überwinden, wurde bald der Ruf nach dem Gesetzgeber laut. Durch die erste relativ weitreichende Novelle des PSG⁵ seit seinem Bestehen 1993, die am 30.12.2010 kundgemacht und am 31.12.2010 in Kraft getreten ist, gab der Gesetzgeber den Stiftungen Rechtssicherheit zurück und etablierte eine relativ liberale Haltung für die Mitwirkung der Begünstigten und von Familienangehörigen im Beirat einer Privatstiftung. Damit ermöglicht das Gesetz die Rückkehr der Familie in die Kontrolle und in den strategischen Dialog der begünstigten

Familienmitglieder mit dem Stiftungsvorstand.

Die Novelle enthält folgende maßgebliche Neuerungen:⁶

2. Meldung der Begünstigten

In § 5 PSG wird die Pflicht des Stiftungsvorstands, die festgestellten Begünstigten dem Finanzamt mitzuteilen, normiert. Dies ist eine Umsetzung einer Forderung der Financial Action Task Force, wonach Geld- und Vermögensflüsse in der Privatstiftung den zuständigen Behörden transparent gemacht werden müssen. § 5 PSG ergänzt damit die Offenlegungspflichten nach § 13 KStG. Gemeint sind nach dem Gesetzeszweck die aktuell Begünstigten sowie die Begünstigten mit klagbarem Anspruch, d.h. diejenigen, denen wirklich Vermögenswerte zufließen.

3. Stiftungsbeirat

Von herausragender Bedeutung sind die Neuregelungen für den Stiftungsbeirat und den Stiftungsvorstand in den §§ 14 und 15 PSG. Der Gesetzgeber reagiert damit vor allem auf die Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs aus dem Jahr 2009⁷, die in der täglichen Stiftungspraxis große Unsicherheit hervorgerufen haben, und zielt darauf, die Funktionsfähigkeit und Planungssicherheit in den Stiftungen wiederherzustellen.

Das Gesetz nimmt keine Festlegung für die Besetzung des Beirats vor. Ausdrücklich sollen nach den Erläuterungen gesetzliche Vorgaben unterbleiben, um für die Stiftung die höchstmögliche Flexibilität zu wahren. Dies bedeutet, dass der Beirat auch ausschließlich oder mehrheitlich mit Begünstigten besetzt sein kann. Zulässig ist es aber auch, dass die Begünstigten in der Minderheit sind oder nur ein oder überhaupt kein Begünstigter im Beirat vertreten ist. Das Gesetz sieht weder eine Mindest- noch eine Maximalgröße des Gremiums vor.

Der Beirat hat – bei Einräumung dieses Rechtes in der Stiftungsurkunde – ein unbeschränktes Bestellungsrecht für den Vorstand. Das

Bestellungsrecht wird auch ausdrücklich in den Materialien für zulässig erklärt. Ein Beschluss des Gesamtorgans muss mindestens die einfache Mehrheit haben (50 Prozent plus 1), das Beschlussquorum kann auch erhöht werden. Zulässig ist es auch, in der Stiftungsurkunde festzulegen, dass einzelne Beiratsmitglieder die Mitglieder des Stiftungsvorstandes bestellen, zumal der Beirat überhaupt nicht zwingend für die Bestellung des Vorstands zuständig ist. Das Bestellungsrecht ist jedenfalls von einem Nominierungsrecht (= Vorschlagsrecht) zu unterscheiden.

Das Gesetz erkennt gem. § 14 Abs. 3 PSG ausdrücklich die Möglichkeit an, dem Beirat das Recht zur Abberufung des Vorstands einzuräumen. Zwingend steht das Recht zur Abberufung dem Beirat nicht zu, vielmehr muss es ihm in der Stiftungsurkunde eingeräumt werden. Räumt die Stiftungsurkunde dem Beirat das Recht zur Abberufung ein, so sieht das Gesetz dafür *zwingend ein Quorum* vor. Jedenfalls muss der Abberufungsbeschluss eine Mehrheit von $\frac{3}{4}$ *der gültig abgegebenen Stimmen* erreichen. Diese gesetzliche Bestimmung ist zwingend, das Quorum kann bloß erhöht werden. Bei der Gestaltung einer Stiftungsurkunde ist daher entweder dieses gesetzliche Quorum gem. § 14 Abs. 3 PSG oder ein strengeres Quorum vorzusehen. Besteht das zur Abberufung berechnete Organ aus weniger als 4 Mitgliedern, ist gem. § 14 Abs. 3 letzter Halbsatz Stimmeneinheitlichkeit erforderlich. Das bedeutet, dass selbst im Falle einer unterschiedlichen Stimmengewichtung eine Mehrheit von $\frac{3}{4}$ aller abgegebenen Stimmen nicht genügt, sondern alle Mitglieder zustimmen müssen.

Das qualifizierte Beschlussquorum von $\frac{3}{4}$ der gültig abgegebenen Stimmen gilt für jede Abberufung, somit für eine Abberufung ohne wichtigen Grund ebenso wie für eine Abberufung aus wichtigem Grund. Das Beschlussquorum gilt unabhängig von der Besetzung des Beirats, d.h. sowohl für einen Beirat ohne Begünstigte als auch für einen ausschließlichen Begünstigtenbeirat oder einen gemischt besetzten Beirat.

Das Gesetz unterscheidet aber überhaupt nicht explizit zwischen der Abberufung mit oder ohne wichtigen Grund und lässt diese Frage nach dem Wortlaut letztlich offen. Die Materialien betonen allerdings unter Bezugnahme auf die Judikatur (OGH 6 Ob 60/01v) ausdrücklich, dass eine *Abberufung* des Stiftungsvorstandes jedenfalls *nur aus sachlichen Gründen* möglich ist, selbst wenn ein Dritter – und gar nicht ein oder die

Begünstigten – zur Abberufung berechtigt sind. Die Materialien sprechen klar von »sachlichem« und nicht von »wichtigem Grund«, so dass davon auszugehen ist, dass für die Abberufung zwar nicht unbedingt ein wichtiger Grund, aber stets ein sachlicher Grund vorliegen muss, der eine geringere Gravität aufweist und insofern weiter ist.

Das Gesetz sieht gem. § 14 Abs. 4 PSG nur bei einer einzigen Zuständigkeit, nämlich bei der Abberufung des Vorstands ohne wichtigen Grund, eine Besonderheit für einen mit Begünstigten besetzten Beirat vor. Allein in dem Fall, in dem der Beirat über eine Abberufung eines Vorstandsmitglieds ohne Vorliegen eines in § 27 Abs. 1 Z 1 bis 3 PSG genannten wichtigen Grundes entscheidet, beschränkt das Gesetz die Mitwirkungsbefugnisse der Begünstigten. Das Gesetz ist somit liberaler als die bis dahin etablierte Judikatur und die Firmenbuchpraxis, die für die Abberufung jedenfalls einen wichtigen Grund verlangen bzw. verlangt haben.⁸ Das Gesetz formuliert in § 14 Abs. 4 PSG ausdrücklich, dass bei Abberufung aus *anderen als den in § 27 Abs. 2 Z 1 bis 3 PSG genannten Gründen* Sonderregeln für das Stimmrecht der Begünstigten bestehen: Den Begünstigten (und den ihnen gleichgestellten Personen) darf bei dieser Entscheidung nicht die Mehrheit der Stimmen zustehen. Da sich der § 14 Abs. 4 PSG ausdrücklich auf andere als die in § 27 Abs. 2 Z 1 bis 3 PSG genannten Gründen bezieht, ist fraglich, ob andere wichtige Gründe, wie etwa das Vorliegen eines Interessenkonflikts, die nicht explizit in § 27 Abs. 2 Z 1 bis 3 PSG genannt sind, dem Regime von § 14 Abs. 4 PSG unterliegen. Die herrschende Judikatur und Literatur sind sich zu § 27 Abs. 2 PSG einig, dass die in Z 1 bis 3 aufgezählten Gründe nicht abschließend sind; Einigkeit besteht auch darüber, dass die dort genannten Gründe sehr weit und generalklauselartig (Z 1 und Z 2) formuliert sind, so dass etwa das Vorliegen eines Interessenkonflikts auch unter Z 2 bzw. Z 1 subsumiert werden kann.⁹ Folgt man diesem Gedanken, so ist für die Besonderheiten des § 14 Abs. 4 PSG eine Differenzierung in zwischen den in § 27 Abs. 2 Z 1 bis 3 PSG explizit genannten wichtigen Gründen und sonstigen wichtigen Gründe für die Abberufung nicht erforderlich und umgekehrt auch nicht zulässig. Dies bedeutet, dass jede Abberufung aus einem *wichtigen Grund*, der in seiner Gravität die in § 27 Abs. 2 PSG (demonstrativ) aufgezählten Tatbestände erreicht, unter § 14 Abs. 3 PSG zu subsumieren ist. Eine solche Abberufung benötigt zwar einen mit

qualifizierter Mehrheit gefassten Beschluss, die Begünstigten aber sehr wohl die Stimmenmehrheit repräsentieren dürfen. Allein Abberufungen, die aus bloß sachlichem Grund vorgenommen werden, unterliegen § 14 Abs. 4 PSG; Abberufungen ohne wichtigen oder sachlichen Grund sind unzulässig.

Zu unterscheiden sind folgende Fälle:

Bei der Abberufung aus wichtigem Grund haben die Begünstigten die gleichen Rechte wie sonstige Beiratsmitglieder, insbesondere kommt den Begünstigten das volle Stimmrecht zu. Das Beschlussquorum beträgt $\frac{3}{4}$ der gültig abgegebenen Stimmen.

Bei der Abberufung ohne wichtigen Grund gilt das gleiche Beschlussquorum von $\frac{3}{4}$ der gültig abgegebenen Stimmen. Den Begünstigten darf gem. § 14 Abs. 4 letzter Satz PSG jedoch nicht die Mehrheit der Stimmen zustehen. Das Gesetz sieht somit für die Begünstigten hinsichtlich der Abberufung ohne wichtigen Grund einen maximalen Stimmanteil von 50 Prozent der Stimmen vor.

Dies bedeutet für die Begünstigten Folgendes:

Zunächst ist es zulässig, dass ein mit Begünstigten besetzter Beirat, der auch sonstige Beiratsmitglieder hat, befugt ist, über die Abberufung ohne wichtigen Grund zu entscheiden. Dies bedeutet, dass auch dann kein Mitgliedschaftsverbot für Begünstigte gegeben ist, wenn dem Beirat das Recht zur Abberufung ohne wichtigen Grund eingeräumt wird.

Die Begünstigten haben auch ein Teilnahmerecht für die Sitzungen mit Beschlussfassung über die Abberufung ohne wichtigen Grund. Grundsätzlich kommt den Begünstigten das Stimmrecht zu.

Das Stimmrecht der Begünstigten ist bei der Beschlussfassung über die Abberufung ohne wichtigen Grund nicht vollkommen ausgeschlossen, vielmehr ist das Stimmrecht insgesamt nur auf maximal die Hälfte der Stimmen eingeschränkt.

Ein ausschließlicher Begünstigtenbeirat kann daher eine Abberufung ohne wichtigen Grund nicht vornehmen, da er mangels Mehrheit der Stimmen nicht das Beschlussquorum von $\frac{3}{4}$ der gültig abgegebenen Stimmen zusammenbringt. Daher kann es sinnvoll sein, dass in einem Beirat jedenfalls neben den Begünstigten mindestens ein fachkundiger oder

jedenfalls ein Nicht-Begünstigter vertreten ist. Allgemein ist es für die Erfüllung der Aufgaben sinnvoll, dass jedenfalls auch Nicht-Begünstigte dem Beirat angehören.

Auch einem einzelnen Begünstigten kann das Abberufungsrecht ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes nicht eingeräumt werden. Sonstige (dritte) Personen, Stellen oder Organe, welche nicht von Begünstigten dominiert werden, können damit hingegen in der Stiftungsurkunde betraut werden.

Das konkrete Stimmgewicht der einzelnen Begünstigten bei Abberufung ohne wichtigen Grund hängt somit von der Zahl der Mitglieder des Beirats und der Zahl der Begünstigten in dem Beirat ab. Das Ausmaß des Stimmgewichts lässt sich anhand der folgenden drei Beispiele verdeutlichen.

Besteht ein fünfköpfiger Beirat und ist der Beirat aus 3 Nicht-Begünstigten (Fachmitgliedern) und 2 Begünstigten besetzt, so haben alle Mitglieder das volle Stimmrecht, da ohnehin die drei Fachmitglieder über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen, sofern Kopfstimmrecht vereinbart ist.

Bei einem Beirat mit 4 Mitgliedern (2 Fachmitgliedern und 2 Begünstigten) kommt bei Kopfstimmrecht ebenfalls allen Mitgliedern das volle Stimmrecht zu, weil die Beschränkung erst bei einer 50 Prozent übersteigenden Schwelle beginnt.

Bei einem fünfköpfigen Beirat mit 2 Fachmitgliedern und 3 Begünstigten greift die Stimmrechtsbeschränkung gem. § 14 Abs. 4 PSG ein. Es stellt sich die Frage nach den Auswirkungen dieser Stimmrechtsbeschränkung.

Der Gesetzgeber empfiehlt den Stiftungen, eine entsprechende Satzungsregelung für solche Beiratskonstellationen vorzusehen. Möglich ist es daher, für einen derartigen Fall etwa überhaupt ein Stimmverbot für die Begünstigten vorzusehen oder das Stimmrecht der 2 Fachmitglieder zu verdoppeln, damit diese insgesamt über 4 Stimmen verfügen, hingegen die Begünstigten insgesamt nur über 3 Stimmen. Verabsäumt der Stifter eine entsprechende Regelung, so greift wohl eine aliquote Kürzung: Das Stimmgewicht der einzelnen Begünstigten beträgt nicht mehr 1, sondern nur mehr ein entsprechend geringeres Gewicht, im konkreten Fall 0,67.

Sinnvoll ist es daher, eine entsprechende Regelung in der Stiftungsurkunde

vorzusehen.

Eine derartige Stimmregelung ist jedenfalls in der Stiftungsurkunde selbst und nicht bloß in der Zusatzurkunde vorzusehen, sonst ist sie nicht wirksam und es greift der gesetzliche Regelungsmechanismus.

Möglich wäre etwa eine Regelung, dass in einem Beirat, dem nur Begünstigte angehören, auch eine nicht-begünstigte Person aufgenommen wird, dieser Person aber allein die Kompetenz zukommt, im Rahmen der Abberufung ohne wichtigen Grund das Stimmrecht auszuüben, während sonst das Stimmrecht ruht. Insofern erstarkt das Stimmrecht bei der Entscheidung über die Abberufung. Die Konstellation ist einer anderen Variante ähnlich, nämlich einem Zwei-Personen-Beirat mit einem Begünstigten und einem Nicht-Begünstigten, in welchem dem Begünstigten das Dirimierungsrecht des Vorsitzenden zukommt. Damit wird sichergestellt, dass eine Patt-Situation sinnvoll durch eine entscheidungsbefugte Besetzung des Gremiums in bestimmten Notsituationen bewältigt wird.

Ein derartiges Mitglied des Beirats, das nur eingeschränkte Rechte geltend machen kann, ist allein aufgrund dieser Stellung nicht als vom Begünstigten abhängig i.S.v. einer analogen Anwendung von § 15 Abs. 3a PSG anzusehen, der bloß Interessen des Begünstigten vertritt.¹⁰ Die Sperrwirkung greift daher anders als bei der Inkompatibilität nicht, vielmehr ist die unabhängige Schiedsrichterfunktion dieser Person zu sehen.

Um den neuen Verhältnissen der Stiftung gerecht zu werden, sollte daher der Stifter den Abstimmungsmechanismus durch eine Änderung der Stiftungsurkunde – je nach Bedarf – entsprechend anpassen. Der Stifter ist berechtigt, die Urkunde zu ändern. Ist eine Änderung durch den Stifter nicht mehr möglich, weil der Stifter nicht mehr lebt, sich das Recht nicht vorbehalten hat oder sonst die Änderung nicht durchgeführt werden kann, liegt ein Fall des § 33 Abs. 2 PSG vor: Nach dieser Bestimmung ist der Vorstand aufgrund von geänderten Verhältnissen berechtigt, Änderungen zur Wahrung des Stiftungszwecks vorzunehmen.

Ist die Abberufung ohne wichtigen Grund vorgenommen worden, sind dem Firmenbuchgericht die Erreichung des qualifizierten Beschlussquorums und die Besetzung des Beirats (Begünstigte, Nicht-

Begünstigte) darzulegen. Auf Basis dieser Informationen hat das Firmenbuchgericht das wirksame Zustandekommen der Abberufung zu prüfen. Sind Begünstigte (oder gleichgestellte Personen) im Beirat vertreten, ist auch die gesetzliche oder allfällig satzungsmäßig festgelegte Stimmverteilung und das wirksame Zustandekommen eines Beschlusses mit $\frac{3}{4}$ -Mehrheit unter Einhaltung der gesetzlichen Voraussetzungen von § 14 Abs. 4 PSG anzugeben. Der Antrag hat somit dem Firmenbuchgericht die notwendigen Informationen zu geben, ob der Beschluss über die Abberufung eines Vorstandsmitglieds ohne wichtigen Grund unter Mitwirkung von Begünstigten wirksam zustande gekommen ist. Nicht anzugeben sind im Firmenbuchantrag die Namen der Begünstigten, vielmehr reicht die Angabe, dass der Beschluss über die Abberufung ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes unter Mitwirkung der Begünstigten in rechtmäßiger Weise bei entsprechender Stimmenverteilung zustande gekommen ist.

Bei Bestellung einer Person zum Mitglied des Stiftungsvorstandes hat das Firmenbuchgericht daher wie bereits bisher nur eine aktuelle Erklärung zu verlangen, dass keine Unvereinbarkeit im Sinne von § 15 Abs. 2, 3 und 3a PSG besteht. Wird diese Erklärung abgegeben, hat das Firmenbuchgericht – mangels anderer eindeutiger Indizien – keine weitere Prüf- und Nachforschungsverpflichtung.

Ähnlich wie für den Stiftungsvorstand und für den Aufsichtsrat ist nach der Praxis des Handelsgerichtes Wien auch bei Bestellung des Stiftungsprüfers vor dem Firmenbuchgericht anzugeben, dass eine Inkompatibilität nicht besteht und die Bestellung ohne Weiteres vorgenommen werden kann.

4. Zustimmungsgerecht

Das Gesetz geht nicht explizit darauf ein, mehrfach wird aber in den Materialien darauf hingewiesen, dass ein sonstiges Organ gem. § 14 PSG, somit insbesondere ein Beirat, Kontrollaufgaben zur Wahrung des Stiftungszwecks übernehmen kann. Ausdrücklich sprechen die Materialien davon, dass dem Beirat Zustimmungsgerechte eingeräumt werden dürfen. Wenn die Materialien nunmehr die Einräumung von Zustimmungsgerechten

an den Beirat ausdrücklich anerkennen, so ist davon auszugehen, dass die Einräumung von solchen Rechten an den Beirat nicht sofort dazu führt, dass das Organ gem. § 14 PSG dem Aufsichtsrat gleichgestellt ist. Zustimmungskompetenzen des Beirats führen daher nicht zur Aufsichtsratsgleichheit und damit zur notwendigen Etablierung der Arbeitnehmermitbestimmung etc.

5. Stiftungsvorstand

Das Gesetz weitet nunmehr explizit die Inkompatibilitätsregelungen von Begünstigten aus. Das Gesetz reagiert damit auf die sogenannte Rechtsanwaltsentscheidung vom Oktober 2009, die in wohl zu weitem Maß Inkompatibilitätsregelungen, die für Begünstigte gelten, auch auf Auftragnehmer und Bevollmächtigte des Begünstigten ausgedehnt hat.¹¹

Das Gesetz stellt nunmehr klar, dass Personen, die von Begünstigten oder deren nahen Angehörigen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Stiftungsvorstand beauftragt wurden, von der Funktion des Stiftungsvorstands ausgeschlossen sind. Somit soll der sogenannte »Hampelmann« oder die »Marionette« eines Begünstigten im Stiftungsvorstand von diesem Amt ausgeschlossen sein.

Ein schlichtes sonstiges Mandatsverhältnis, das sonstige Angelegenheiten (nicht jedoch die Wahrnehmung der Interessen in der Stiftung) zum Inhalt hat, schließt aber die Übernahme der Funktion des Stiftungsvorstands nicht aus. Damit stellt der Gesetzgeber die in der Literatur herausgearbeitete und von Firmenbuchgerichten¹² vertretene Auffassung klar, dass tatsächlich nur der vollkommen interessen geleitete und ausschließlich die Interessen des Begünstigten, und nicht den Zweck der Stiftung verfolgende Beauftragte als Stiftungsvorstand ausgeschlossen ist. Interessenkonflikte, welche zu einer Abberufung nach § 27 Abs. 2 PSG führen, sind weiterhin möglich.

6. Aufsichtsrat

Der marionettengleiche Vertreter wird nicht bloß vom Stiftungsvorstand,

sondern auch von der Übernahme der Funktion eines Aufsichtsratsmitglieds ausgeschlossen.

II. Das neue Stiftungssteuerrecht

Durch das Budgetbegleitgesetz 2011¹³ vom 30.12.2010 wurde das rechtliche Regime der steuerlichen Behandlung von Privatstiftungen tiefgreifend geändert. Die maßgeblichen Themenbereiche betreffen die Erhöhung der Zwischensteuer, die neue Besteuerung von Kapitalanlagen, die neue Besteuerung von Grundstücken und schließlich Änderungen bei der Offenlegung.

Nach der alten Rechtslage hatten Privatstiftungen gem. § 22 Abs. 2 KStG (aF) 12,5 % Zwischen-Körperschaftssteuer auf Bank- und Anleihezinsen zu bezahlen. Bei natürlichen Personen sind dies endbesteuerte Zinsen. Bei Gewinnen aus Veräußerung und ab einer 1%-igen Beteiligung i.S.v § 31 EStG sind ebenfalls 12,5 % Zwischen-Körperschaftssteuer zu bezahlen.

Das Budgetbegleitgesetz 2011 ändert diese Rechtslage insofern, als die Zwischensteuer ab dem Veranlagungsjahr 2011 auf 25 % erhöht wird. Die Zwischensteuer aus den Jahren vor 2011 ist mit 12,5 % anrechenbar. Ab 2011 wird sie gem. § 22 Abs. 2 KStG und § 24 Abs. 4 Z 3 KStG mit 25 % anrechenbar sein. Von wesentlicher Bedeutung ist, dass ab 1.10.2011 auch eine Zwischensteuer auf Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalveranlagungen und Einkünften aus Derivaten erhoben wird. Das Finanzamt hat gem. § 24 Abs. 3 Z 3 KStG die Vorauszahlungen bis 30.9.2011 aufgrund der Erhöhung der Zwischensteuer entsprechend anzupassen. Die zwischensteuerpflichtigen Erträge werden im Rahmen der jährlichen KöSt-Veranlagung besteuert. Die Zwischensteuer wird somit mit der KöSt-Veranlagung vorgeschrieben. Entsprechend dem Gebot der bloß einmaligen Erfassung werden daher Bank- und Anleihezinsen der KEST-Befreiung gem. § 94 Z 12 EStG unterworfen. Die Erträge aus der Veräußerung von Beteiligungen iSv § 31 EStG werden ebenfalls bei der KöSt-Veranlagung berücksichtigt. Soweit in einem Jahr Zuwendungen an Begünstigte mit 25 % KEST getätigt werden, reduzieren diese Zuwendungen die Zwischensteuerbasis. Die tatsächlich entrichtete

Zwischensteuer ist auf die künftige 25 %-ige KESt von Zuwendungen anrechenbar, sobald in einem Jahr die Zuwendungen an Begünstigte höher sind als die zwischensteuerpflichtigen Erträge. Eine Rückerstattung dieser Beträge wird spätestens bei Auflösung der Stiftung vorgenommen. Die zwischensteuerpflichtigen Erträge werden nach dem Zuflussprinzip besteuert, d.h. bei einer allfälligen Ratenzahlung jeweils nur für den Zufluss in dem Jahr.

Eine weitere wesentliche Neuerung liegt in der Besteuerung der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen, wie etwa Gewinne aus der Veräußerung von Aktien, GmbH-Anteilen oder Forderungswertpapieren (Kapitalzuwachs). Zudem werden Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, wie Dividendenzinsen aus Sparbüchern und Anleihen einer Steuerpflicht unterworfen. Einkünfte aus Derivaten, die Einkünfte aus dem Differenzausgleich aus einer Stillhalteprämie aus der Veräußerung oder sonstiger Abwicklung sind steuerpflichtig, bloß die Ausübung der Option ist nicht steuerpflichtig. Stets werden 25 % vom Erlös abzüglich der Anschaffungskosten der Steuer unterworfen, unabhängig von der Behaltedauer und unabhängig davon, ob die Kapitalerträge im In- oder Ausland erzielt werden.

Ebenfalls neu ist die erstmalige Besteuerung von Grundstücken von Privatstiftungen. Nach der bisherigen Rechtslage war Liegenschaftsvermögen bei Privatstiftungen nach der Spekulationsfrist (10 Jahre) steuerfrei. Dadurch konnte – etwa durch Ausgliederung von betrieblichen Liegenschaften – eine Steuerbefreiung genutzt werden. Nach der neuen Rechtslage sind Liegenschaftsveräußerungen durch Privatstiftungen generell steuerpflichtig und lösen eine 25 %-ige KöSt aus, wenn eine in- oder ausländische Körperschaft, d.h. insbesondere eine Kapitalgesellschaft, Stifter oder Zustifter ist oder war oder ein § 5 EStG-Gewinnermittler, somit ein Einzelunternehmen, das gem. § 189 UGB der Rechnungslegungspflicht unterliegt, unmittelbar oder mittelbar aus diesem Betriebsvermögen der Privatstiftung Vermögen zuwendet. Diese Besteuerungspflicht gilt auch bei Übertragung einer Liegenschaft von einer übertragenden Privatstiftung auf eine Substiftung oder gilt auch für die Veräußerung der Liegenschaft durch die Substiftung.

Die Privatstiftungen unterliegen, um in das Besteuerungsregime gem. § 13 Abs. 6 KStG zu fallen, einer weitreichenden Offenlegungsverpflichtung

der Stiftungsurkunden und Treuhandschaften. Nur bei Offenlegung aller Urkunden kann gem. § 13 KStG der Vorteil der Stiftungsbesteuerung genutzt werden. Entgegen einer Entscheidung des UFS Salzburg¹⁴ muss eine Vorlage nach dem BBG 2011 nur über Aufforderung durch das Finanzamt und nur in Form von Abschriften der Stiftungsurkunde vorgenommen werden.

Von wesentlicher Bedeutung für Privatstiftungen ist die Beibehaltung der Regelung gem. § 13 Abs. 4 KStG, wonach die Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungen unverändert weiterhin möglich ist. Daher ist es weiterhin möglich, dass stille Reserven aus der Veräußerung von Beteiligungen gem. § 31 EStG auf innerhalb von 12 Monaten angeschaffte neue Kapitalbeteiligungen übertragen werden. Diesbezügliche, schon 2010 gebildete Rückstellungen können dazu verwendet werden. Wenn eine Übertragung im Veräußerungsjahr nicht möglich ist, kann ein steuerfreier Betrag gem. § 13 Abs. 4 Z 4 KStG gebildet werden. § 13 Abs. 4 KStG ist insofern der letzte verbleibende Vorteil von Stiftungen gegenüber anderen Körperschaften.¹⁵

Nunmehr hat die Privatstiftung bei Zuwendungen die KESt einzubehalten. Bisher fiel die Besteuerung bei natürlichen Personen in Form der Einkommenssteuer an. Nach der nun geltenden Rechtslage ist mit Ausnahme von Zuwendungen an privilegierte gemeinnützige Rechtsträger die Einbehaltung der KESt durch die Privatstiftung erforderlich, was deren Aufwand erhöht.

III. Maßgebliche stiftungsrechtliche Entscheidungen

Auch im Jahr 2010 wurden einige ganz zentrale Fragen des Privatstiftungsrechts an das Höchstgericht herangetragen. Die ergangenen Entscheidungen bleiben aber hinsichtlich ihrer Bedeutung und Auswirkungen hinter den zwei zentralen Entscheidungen des Jahres 2009 zurück.¹⁶ Die Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs im Jahr 2010 haben ganz unterschiedliche Aspekte des Privatstiftungsrechts berührt. Der Bogen der Themen, mit welchen sich das Höchstgericht in den insgesamt 7 Entscheidungen auseinander zu setzen hatte, spannt sich von der

Vorstandsvergütung über die Fortsetzung einer aufgelösten Privatstiftung, der Firmenbildung, bis hin zu zentralen Fragen der »asset protection« und der Foundation Governance.

1. Asset protection

Die Entscheidung, die wohl die größte Aufmerksamkeit nach sich gezogen hat, war der Frage gewidmet, ob Vermögenswidmungen an eine Privatstiftung nach den Regelungen der Anfechtungs- bzw. Insolvenzordnung angefochten werden können. Neben der grundsätzlichen Zulässigkeit einer solchen Anfechtung konzentrierten sich die Ausführungen des Höchstgerichts vor allem auf die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Benachteiligungsabsicht des Stifters der Stiftung zuzurechnen ist.

Ein österreichischer Stifter hatte einer von ihm errichteten Stiftung liechtensteinischen Rechts nach Stiftungserrichtung eine Liegenschaft in Form einer Schenkung »gestiftet«. Mit der Stiftungserrichtung und der späteren Widmung der Liegenschaftsanteile verfolgte der Stifter die Absicht, der (damaligen) Ehefrau des Stifters und den gemeinsamen Kindern Wohnraum zu schaffen und zu sichern. Auch sollte ein etwaiger Zugriff der gegenwärtigen oder zukünftigen Gläubiger des Stifters auf diese Liegenschaftsanteile verhindert werden.

Obwohl die Anfechtungsgegnerin eine liechtensteinische Privatstiftung war, lassen sich die Überlegungen direkt auch in das österreichische Privatstiftungsrecht übertragen. Denn das liechtensteinische und das österreichische Privatstiftungsrecht sind in den hier berührten Aspekten nahezu ident ausgestaltet, darüber hinaus erfolgte die Beurteilung der Zulässigkeit der Anfechtung nach österreichischem Recht; österreichisches Anfechtungsrecht gelangte zur Anwendung, weil das streitverfangene Anfechtungsobjekt eine Liegenschaft in Österreich war.¹⁷

Der OGH hat die Zulässigkeit der Anfechtung dieser nachträglichen Vermögenswidmung in der Form einer sogenannten »echten« Nachstiftung¹⁸ bejaht.¹⁹ Auf ein mögliches Spannungsverhältnis zwischen der Anfechtung von solchen Nachstiftungen und der stiftungsrechtlichen Kapitalsperre i.S.d. § 17 Abs. 2 PSG ist das Höchstgericht nicht näher

eingegangen. Damit erscheint auf den ersten Blick fraglich, ob sich die höchstgerichtlichen Wertungen auch auf Vermögenswidmungen übertragen lassen, die aus Anlass der Stiftungserrichtung getätigt worden sind. Denn durch die erfolgreiche Anfechtung der Widmung des Anfangsvermögens würde die Stiftung ihren Vermögensstamm verlieren und die Stiftung wäre in aller Regel wegen Vermögenslosigkeit aufzulösen.²⁰ Auch wenn das Höchstgericht mangels Relevanz für den konkreten Fall dazu nicht Stellung genommen hat, kann die Antwort auf diese Frage wohl in einer – ebenfalls viel beachteten – Entscheidung desselben Senats vom selben Tag gefunden werden²¹: Nach Ansicht des erkennenden Senats ist selbst in dem mit einer strengen Kapitalerhaltung ausgestatteten GmbH-Recht die Anfechtung einer Einlagenleistung eines Gesellschafters durch dessen Gläubiger zulässig, da die Einlagenrückgewähr das Verhältnis von Gesellschaftergläubiger und Gesellschaft gerade nicht berührt. Überträgt man diese Wertungen ins Privatstiftungsrecht, so steht auch der deutlich schwächer ausgeprägte stiftungsrechtliche Kapitalschutz einer Anfechtung von Vermögenswidmungen aus Anlass der Stiftungserrichtungen nicht entgegen.

Die Ausführungen des Höchstgerichts zur Frage, unter welchen Voraussetzungen die der Vermögenswidmung zugrunde liegende Benachteiligungsabsicht des Stifters der Privatstiftung zuzurechnen ist, beschränken sich nicht auf das Stiftungsrecht, sondern sind für Wissenszurechnung bei juristischen Personen ganz generell von Bedeutung.²² Während die Benachteiligungsabsicht des Stifters im entscheidungsrelevanten Sachverhalt festgestellt werden konnte, gelang dies für die Kenntnis des Stiftungsvorstandes von der Benachteiligungsabsicht des Stifters nicht; auch bei dem Rechtsanwalt, der die Privatstiftung als Bevollmächtigter bei der Annahme der Liegenschaftsschenkung vertreten hat, konnte eine Kenntnis der Benachteiligungsabsicht nicht festgestellt werden. Die Zurechnung der Benachteiligungsabsicht des Stifters gegenüber der Privatstiftung hat der Oberste Gerichtshof dennoch mit verschiedenen Begründungsansätzen bejaht: Zunächst zeigt das Höchstgericht eine Parallele zu den sogenannten »Kollisionskuratorfällen« auf.²³ Nach dieser Judikaturlinie ist die Benachteiligungsabsicht des gesetzlichen Vertreters bei Rechtshandlungen

gegenüber seinen minderjährigen Kindern diesen selbst für den Fall zuzurechnen, dass ein (ahnungsloser) Kollisionskurator die Kinder bei Vornahme des Rechtsgeschäfts vertritt. Denn die Wertungen eines Anfechtungsrechts können nicht durch die Zwischenschaltung eines ahnungslosen Kollisionskurators umgangen werden, *wenn und weil* der gesetzliche Vertreter bereits vorbereitend und planend tätig ist. Genau diese Überlegungen hat auch der OGH für den gegenständlichen Stiftungsfall (unter anderem) herangezogen, da die Stiftung der Versorgung der Kinder des Stifters gedient hat.

Der OGH belässt es aber nicht bei diesem Argument,²⁴ sondern führt für die Wissenszurechnung weiter ins Treffen, dass das Wissen des Stifters der Privatstiftung auch deshalb zuzurechnen sei, weil diese »*noch unter dem wirtschaftlichen Einfluss des Stifters steht.*« Ohne die Stiftungsurkunde auf das Bestehen möglicher Einflussrechte zu prüfen, hat das Höchstgericht in den Umständen, dass nach der Scheidung des Stifters die (damalige) Ehefrau des Stifters als Begünstigte gestrichen wurde und dass die Stiftung die lastenfrei erworbene Liegenschaft mit einer Hypothek zugunsten der Bank belastet hat, die den Erwerb der Liegenschaft durch den Stifter finanzierte, die Wissenszurechnung rechtfertigende Einflussmöglichkeiten erblickt. Dabei hat der erkennende Senat jedoch offen gelassen, ob die *mangelnde Trennung der Vermögenssphären* von Stifter und Stiftung – etwa durch ein einen Widerrufsvorbehalt und Letztbegünstigtenstellung des Stifters – die Wissenszurechnung zur Folge hat oder ob es auf den *Einfluss* des Stifters auf die Stiftungsverwaltung ankommt, oder ob sogar beide Elemente erfüllt sein müssen.²⁵ Abschließend hat das Höchstgericht auch in den Raum gestellt, dass die Erstarrung des Stifterwillens in der Stiftungserklärung möglicherweise genüge, die Benachteiligungsabsicht des Stifters auch der Stiftung zuzurechnen; eine abschließende Antwort auf diese Frage ist das Höchstgericht aber schuldig geblieben. Auch wenn im Einzelnen nicht klar ist, worauf sich nun die Wissenszurechnung, die der OGH vorgenommen hat, tatsächlich stützt, so kann doch für die Zukunft angenommen werden, dass Privatstiftungen, die vom Stifter beherrscht werden, und bei welchen eine endgültige Trennung der Vermögenssphäre von Stiftung und Stifter noch nicht stattgefunden hat, das Wissen des Stifters auch der Privatstiftung zumindest in anfechtungsrechtlicher Hinsicht zuzurechnen

ist.²⁶

2. Foundation Governance

Fragen der Foundation Governance haben das Höchstgericht in diesem Jahr zweimal beschäftigt. Eine Entscheidung war der Parteistellung beim Verfahren der Sonderprüferbestellung nach § 31 PSG gewidmet, in der anderen musste das Höchstgericht zum Adressatenkreis des Rechts zur Beschlusskontrolle nach § 35 Abs. 4 PSG Stellung nehmen. Vor allem in der letzt genannten Entscheidung setzt sich die restriktive Judikaturlinie des OGH zur Reichweite der Begünstigtenrechte fort.

In seinem Urteil vom 17. Dezember 2010²⁷ hatte sich das Höchstgericht mit der Frage auseinanderzusetzen, ob auch bloß potentielle Begünstigte das Recht haben, einen – vermeintlich rechtswidrigen – Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstands nach § 35 Abs. 4 PSG zu bekämpfen. Der erkennende Senat hat einem potentiell Begünstigten, der in der Stiftungserklärung nicht näher konkretisiert worden ist, das Recht zur Kontrolle des Auflösungsbeschlusses versagt und dies mit der allgemein schwachen Stellung von potentiellen Begünstigten in der Systematik des PSG begründet. Auch wenn dem OGH in dieser konkreten Entscheidung wohl zuzustimmen ist, muss doch bedacht werden, dass in besonderen Konstellationen – etwa bei Fehlen von Begünstigten mit einem klagbaren Anspruch oder vom aktuell Begünstigten – ein solcher Auflösungsbeschluss des Vorstands nicht mehr bekämpft werden kann. Ob auch in diesen speziell gelagerten Fällen ein Ausschluss der potentiell Begünstigten von der Beschlusskontrolle sachlich gerechtfertigt ist, ist zu bezweifeln.²⁸ Hier wird es wohl entscheidend darauf ankommen, ob und inwieweit die potentiell Begünstigten bereits in der Stiftungsurkunde konkretisiert wurden. Lässt sich in der Stiftungsurkunde eine hinreichende Konkretisierung der potentiell Begünstigten feststellen und würde wegen des Fehlens von anderen kontrollberechtigten Personen ein Leerlaufen der Kontrolle drohen, so ist in diesen Konstellationen bereits de lege lata den potentiell Begünstigten ein Recht zur Beschlusskontrolle nach § 35 Abs. 4 PSG zuzuerkennen.²⁹ Die Gefahr, dass die Privatstiftung durch Anträge nach § 35 Abs. 4 bzw. Abs. 3 PSG in ihrer Tätigkeit beeinträchtigt werden

kann, mag zwar bei einem offenen Begünstigtenkreis bestehen, bei potentiell Begünstigten, die bereits hinreichend konkretisiert sind, ist eine solche jedoch nicht festzustellen; der Ausschluss von der Beschlusskontrolle ist daher bei einem sonst drohenden Kontrollvakuum unseres Erachtens nicht gerechtfertigt.

Die zweite Entscheidung zur Foundation Governance³⁰ war der Rekurslegitimation gegen eine Sonderprüfung gewidmet. Im vorliegenden Verfahren hatte ein bereits abberufenes Vorstandsmitglied einer Privatstiftung Rekurs gegen die Sonderprüferbestellung nach § 31 PSG erhoben. Der OGH hat im konkreten Fall dem ehemaligen Vorstandsvorsitzenden eine Rekurslegitimation nicht zuerkannt, da weder eine formelle, noch materielle Parteistellung des ehemaligen Vorstandsmitglieds gegeben war. Insbesondere war die materielle Parteistellung zu verneinen, da die Sonderprüfung nicht die rechtlich geschützten Interessen des ehemaligen Vorstandsvorsitzenden tangiert.

3. Sonstige Entscheidungen

Die Frage, ob eine durch den Widerruf des Stifters aufgelöste Privatstiftung durch den Stiftungsvorstand wieder in eine »werbende« Stiftung gewandelt werden kann, hat den Obersten Gerichtshof im Jänner 2010 beschäftigt.³¹ Dabei handelt es sich wohl um das letzte Kapitel einer ganz speziellen Stiftungskonstellation, die das Höchstgericht über die letzten Jahre hinweg mehrfach beschäftigt hat. Die Stiftung wurde durch den Widerruf, den der Sachwalter der Stifterin erklärt hatte, aufgelöst. Jahre danach (nach dem Tod der Stifterin) fasst der Stiftungsvorstand den Beschluss, die aufgelöste Privatstiftung in Liquidation in eine werbende Stiftung umzuwandeln und stützt sich dabei im Wesentlichen auf die subsidiäre Kompetenz des Stiftungsvorstands gem. § 33 Abs. 2 PSG, die Stiftungserklärung mit Genehmigung durch das Gericht ändern zu können. Das Höchstgericht hat eine solche Kompetenz des Stiftungsvorstands zur Wandlung einer aufgelösten Privatstiftung in Liquidation in eine werbende Stiftung zu Recht abgelehnt, da dies ein Unterlaufen des vom Stifter zulässigerweise ausgeübten Widerrufsrechts darstellen würde. Nach zutreffender Ansicht kann aus dem Versagen der Fortsetzungsmöglichkeit

im konkreten Anlassfall aber nicht abgeleitet werden, dass eine Fortsetzung einer aufgelösten Privatstiftung generell unzulässig sei. Vielmehr ist für die Reaktivierung einer aufgelösten Stiftung entscheidend, dass der ursprüngliche Auflösungsgrund weggefallen ist.³²

In seiner Entscheidung vom 19. März 2010³³ hat das Höchstgericht ausgesprochen, dass die *unrichtige* Eintragung eines Stiftungsnamens in das Firmenbuch nach § 10 Abs. 2 FBG von Amts wegen zu löschen ist. Hintergrund dieser Entscheidung war, dass der in der Stiftungsurkunde gewählte Name ein Sonderzeichen (Hatschek) aufwies, welcher aber aus technischen Gründen nicht in das Firmenbuch eingetragen werden konnte.

In einer weiteren Entscheidung musste sich der OGH mit der Frage auseinandersetzen, ob bei gänzlicher Neufassung der Stiftungsurkunde zusätzlich zu dem Notariatsakt, mit welchem die Stiftungsurkunde neu gefasst worden ist, eine separate Urkunde vorzulegen ist.³⁴ Anders als die herrschende Lehre zum Kapitalgesellschaftsrecht hat das Höchstgericht eine Pflicht zur Vorlage einer zusätzlichen Urkunde verneint, wenn die Stiftungsurkunde ohnedies in einem Notariatsakt gänzlich neu gefasst worden ist; eine solche Vorlage sei zur Erleichterung des Rechtsverkehrs nicht geboten. Jedermann könne aus einer einzigen, beim Firmenbuchgericht aufliegenden Urkunde (in der Form des Notariatsaktes, mit welchem die Stiftungserklärung geändert wurde) Auskunft über den aktuellen Stand erlangen.

Auch mit Fragen der Vorstandsvergütung (im weitesten Sinn) musste sich das Höchstgericht im Jahr 2010 beschäftigen.³⁵ Konkret ging es nicht nur um die Vergütung der Tätigkeiten als Stiftungsvorstand, sondern auch um die Abgeltung sonstiger Beraterleistungen, die jemand der Privatstiftung erbracht hat, der gleichzeitig auch Vorstand dieser Stiftung ist. Die Entscheidung über die Festsetzung der *Höhe der Vorstandsvergütung* obliegt gem. § 19 Abs. 2 PSG dem Gericht, sofern die Stiftungserklärung keine Regelungen über die Höhe der Vergütung getroffen hat. Ein Verstoß gegen die gerichtliche Mitwirkungspflicht führt zur *Unwirksamkeit des Geschäftes*. Um ein Leerlaufen dieser Sanktion zu verhindern, kann – nach zutreffender Ansicht des Höchstgerichts – dem Rückforderungsanspruch der Stiftung nicht der durch die Vorstandstätigkeit der Privatstiftung verschaffte Nutzen entgegen gehalten werden. Hat ein Vorstand außerhalb

seiner Vorstandstätigkeit in seiner Funktion als gleichzeitiger Berater der Stiftung Leistungen erbracht, so bedürfen entsprechende Verträge gem. § 17 Abs. 5 PSG grundsätzlich ebenfalls der gerichtlichen Genehmigung unter Zustimmung der übrigen Vorstandsmitglieder. Mit Blick auf den § 17 Abs. 5 PSG zugrunde liegenden Regelungszweck steht es dem Stifter aber frei, nachträglich eine Vergütung für solche erbrachten Leistungen durch eine Änderung der Stiftungsurkunde zu genehmigen, ist das Änderungsrecht des Stifters doch grundsätzlich umfassend ausgestaltet.

IV. Maßgebliche vereinsrechtliche Entscheidungen

Die zivilrechtlichen vereinsrechtlichen Entscheidungen des Jahres 2010 kreisen jeweils um den Fragenbereich des *rechtlichen Gehörs* der Vereinsmitglieder bei Ausschluss und bei maßgeblicher Änderung der Vereinsstatuten.

So betonte der Oberste Gerichtshof,³⁶ dass die restriktive Auslegung wichtiger Gründe für den Ausschluss aus einem Verein als strengste Sanktionierung im Rahmen eines Vereins geboten ist, wenn es um eine Mitgliedschaft in einem Verein geht, der rechtlich oder faktisch Monopolcharakter hat.³⁷ Vor dem Ausschluss müssen einem Vereinsmitglied die konkretisierten und substantiierten Anschuldigungen nur vorgehalten werden, wenn dies die Satzung ausdrücklich vorsieht.³⁸ Jedenfalls müssen aber einem auszuschließenden Vereinsmitglied bei einem Ausschlussverfahren die vorgeworfenen Ausschlussgründe – spätestens im Rahmen des Schlichtungsverfahrens – konkret mitgeteilt werden und dem Mitglied darauf eine sachliche Gegendarstellung ermöglicht werden.³⁹ Ausschlussgründe dürfen nicht nachgeschoben werden, zumal dies unfair wäre.⁴⁰ Nur ausnahmsweise wäre ein Nachschieben möglich, nämlich wenn dem Verein im Zeitpunkt des vereinsinternen Ausschlussverfahrens bei der Schlichtungsstelle die Ausschließungsgründe noch nicht bekannt waren und auch nicht bekannt sein mussten.⁴¹

In einem weiteren Verfahren stellte der Oberste Gerichtshof fest, dass bedeutsame und weittragende Tagesordnungspunkte, wie etwa eine

beabsichtigte maßgebliche Satzungsänderung oder die geplante Auflösung des Vereins, den Mitgliedern aus elementaren Gründen der Vereinsdemokratie rechtzeitig vor dem Zusammentritt der Mitgliederversammlung übermittelt werden müssen, damit diese genügend Zeit zu einer sachgerechten Vorbereitung haben.⁴² Den Mitgliedern muss sowohl die Tatsache der beabsichtigten Beschlussfassung rechtzeitig mitgeteilt werden und sie müssen auch Gelegenheit zur sachlichen Stellungnahme haben, widrigenfalls würde ihr Anspruch auf rechtliches Gehör nicht eingehalten werden.⁴³ Der Oberste Gerichtshof anerkannte somit das Gebot der Einhaltung des rechtlichen Gehörs bei maßgeblichen Änderungen der Vereinsverfassung. Obwohl die Vereinsmitglieder somit nicht ausreichend über die geplante Tagesordnung und Beschlussfassung informiert worden sind, stellt dieser Einberufungsmangel nur einen Mangel dar, der zu Anfechtbarkeit, nicht aber zur Nichtigkeit des Generalversammlungsbeschlusses gem. § 7 VerG 2002 führt, da trotz dieses Mangels durchaus noch ein Beschluss zustande gekommen ist.⁴⁴ Eine Sittenwidrigkeit und Nichtigkeit liegt nicht vor, wofür auch die allgemeine Intention des Vereinsgesetzes spricht, möglichst hohe Rechtssicherheit, somit Bestandsfestigkeit der einmal gefällten Beschlüsse herzustellen.⁴⁵ Dogmatisch interessant ist in dieser Entscheidung vor allem auch die parallele Heranziehung des Beschlussmängelrechts aus dem Bereich des Kapitalgesellschaftsrechts, das in §§ 95 ff. AktG und § 41 GmbHG die Unterteilung zwischen bloß anfechtbaren und nichtigen Beschlüssen kennt und dogmatisch bereits entfaltet hat.

V. Zusammenfassung

Die Entwicklungen im österreichischen Stiftungsrecht sind im Jahr 2010 ganz wesentlich von der ersten, umfassenden Novelle des Stiftungszivilrechts geprägt worden. Diese hat die aus den zwei richtungsweisenden Entscheidungen des Höchstgerichts folgende Rechtsunsicherheit beseitigt und den Einfluss der Begünstigten und damit der Familie des Stifters wieder auf gesicherte rechtliche Grundlage gestellt.

Die Entscheidungen des OGH zum Vereinsrecht konzentrierten sich auf die Frage des rechtlichen Gehörs von Vereinsmitgliedern.

VI. Summary

Developments in Austrian foundation law in 2010 were significantly coloured by the first comprehensive reform of foundation civil law. This removed the uncertainty created by the two leading decisions of the Supreme Court and again put on a secure legal footing the influence of the beneficiaries and thereby the family of the founder.

The decisions of the OGH address the issue of the legal hearing of the foundation members.

VII. Neue Literatur (Auswahl)

Attlmayr, Zur Problematik der Selbstzweckstiftung bei nach den Bundes-, Stiftungs- und Fondsgesetz errichteten Stiftungen, ZFS 2010, 45.

Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch – stiftungs- und steuerrechtliche Bestimmungen in Österreich und Liechtenstein (2010).

Briem, Unternehmerische Entscheidungen in Stiftungen, PSR 2010, 108.

Briem, Auswirkungen der jüngsten OGH-Judikatur auf die Gestaltung von Stiftungserklärungen, PSR 2010, 56.

Csoklich, Folgen der OGH-Entscheidung zum Begünstigteneinfluss beim Aufsichtsrat, PSR 2010, 4.

Eiselsberg (Hrsg), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010 (2011).

Eiselsberg, Stiftungsgovernance: Gewaltenteilung, Unabhängigkeit und »Ähnlichkeit«, ZFS 2009, 152.

Eiselsberg, Der »neue« Beirat – Interessensvertretung durch Vorstände, ZFS 2010, 147.

Feltl/Rizzi, Zur Zulässigkeit von Weisungsrechten und anderen Kontrollmechanismen gegenüber dem Stiftungsvorstand, ecolex 2010, 56.

Hoffmann, Überlegungen zur Verantwortung des Stiftungsvorstandes bei Investitionsentscheidungen, PSR 2010, 173.

Kalss, Der Aufsichtsrat in der Privatstiftung, in Kalss/Kunz (Hrsg), Handbuch für den

Aufsichtsrat (2010).

Kalss, Aufgaben des Vorstands in der Privatstiftung zur Sicherung des Stifterwillens, JEV 2010, 90.

König, Wissenszurechnung bei der Privatstiftung – Bemerkungen zur E OGH 3 Ob 1/10h, PSR 2010, 164.

Limberg, Der Einfluss der Begünstigten im Lichte der jüngsten Judikatur, PSR 2010, 19.

Limberg, Rechtsanwalt als Stiftungsvorstand, ecolex 2010, 254.

Marschner/Buchinger, Steuerliche Änderungen für Privatstiftungen durch das Budgetbegleitgesetz 2011-2014, ZFS 2004, 150.

Melzer, Das österreichische Privatstiftungsrecht und das neue Liechtensteinische Privatstiftungsrecht im Vergleich (2010).

Melzer, »Weitere Organe« im österreichischen Privatstiftungsrecht und im neuen Liechtensteinischen Recht, JEV 2010, 51.

Nowotny, Privatstiftungen – weiterhin »in troubles«?, RdW 2010, 747.

Oberndorfer/Leitner, Die Geschäftsunfähigkeit des Stifters aus dem Blickwinkel des Sachwalters und anderer Stiftungsorgane, ZFS 2010, 99.

Oberndorfer, Neueste Entwicklungen zur Unvereinbarkeit von Stiftungsvorstands- und Stiftungsberatungsmandat, ZFS 2010, 43.

Schimka/Zollner, Aktuelles zum Widerruf einer Privatstiftung, PSR 2010, 168.

Umlauft, Pflichtteilsermittlung im Zusammenhang mit Privatstiftungen – gleichzeitig ein Beitrag zur Vermögensopfertheorie im Anrechnungsrecht des Pflichtteilsrechts, in FS Martin Binder (2010) 883.

Zentrum für Stiftungsrecht, Das neue Stiftungsrecht nach dem Ministerialentwurf 2010 und anliegende Fragen, GesRZ 2010, 342.

Zollner, Der Stifter in der Krise, PSR 2010, 116.

Zollner, Organbeschlüsse nach »Stiftungserkenntnis I und II«, PSR 2010, 48.

Zollner, Anfechtung im Stiftungs- und Körperschaftsrecht, GeS 2010, 210.

1 BGBl I 2010/111.

2 Art. 14 BGBl I 2010/111.

3 OGH v. 5.8.2009 - 6 Ob 42/09h, siehe dazu nur *Kalss/Zollner*, Vereins- und Stiftungsrecht 2009 – Länderbericht Österreich, in: Non Profit Law Yearbook 2009, 225, 234 ff.

4 OGH v. 16.10.2009 - 6 Ob 145/09h; vgl. nur *Kalss/Zollner* (Fn. 3), 236 ff.

5 BGBl I 2010/111.

6 Zentrum für Stiftungsrecht, Das neue Stiftungsrecht nach dem Ministerialentwurf

- 2010, GesRZ 2010, 242 ff; *Nowotny*, Privatstiftungen – weiterhin »in troubles«?, RdW 2010, 747.
- 7 OGH v. 5.8.2009 - 6 Ob 42/09h – Beiratsentscheidung; OGH v. 16.10.2009 - 6 Ob 145/09f – Rechtsanwaltsentscheidung; ferner die E des OLG Innsbruck v. 5.3.2010 - 3R13/10a mit völlig anderer Tendenz.
 - 8 Resümeeprotokoll v. 3.5.2010, GesRZ 2010, 155, Punkt 1, Punkt 4.
 - 9 Vgl nur *Arnold*, Kommentar zum PSG, 2. Aufl. 2007, § 27 Rz 14.
 - 10 Vgl. noch Pkt. I. 5.
 - 11 OGH v. 16.10.2009 - 6 Ob 145/09h; vgl. nur *Kalss/Zollner* (Fn. 3), 236 ff.
 - 12 Vgl. das Resümeeprotokoll (Fn. 8), 155 ff.
 - 13 BGBl I 2010/111.
 - 14 UFS Salzburg v. 29.3.2010 - GZ RV/0443-S/04.
 - 15 *Bruckner*, Steuerliche Änderungen für Privatstiftungen, Vortrag am 20.1.2011 in Wien.
 - 16 Vgl. dazu den Beitrag von *Kalss/Zollner* (Fn. 3), 234 ff.
 - 17 *Zollner*, Anfechtung im Stiftungs- und Körperschaftsrecht, GeS 2010, 210, 212.
 - 18 Zum Begriff der echten Nachstiftung *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung (2011, in Druck).
 - 19 OGH v. 26.5.2010 - 3 Ob 1/10h PSR 2010, 137 = Ges 2010, 172 = ZfS 2010, 116 (*Hosp*); vgl. dazu *Zollner*, Der Stifter in der Krise, PSR 2010, 116, 124 ff.; *ders.* (Fn. 16), 210 ff; *König*, Wissenszurechnung bei der Privatstiftung – Bemerkungen zur E OGH v. 26.5.2010 - 3 Ob 1/10h, PSR 2010, 164, 164 ff.
 - 20 Vgl. i.d.Z auch EB RV 1132 BlgNR 18. GP zu § 35 Abs 2, die auf eine nach menschlichem Ermessen auf längere Sicht bestehende Nichterreichbarkeit des Stiftungszwecks abstellen: *Doralt/Nowotny/Kalss/Riel*, Kommentar zum PSG (1995), § 35 Rz. 24.
 - 21 OGH v. 26.5.2010 - 3 Ob 51/10m GeS 2010, 174 = wbl 2010, 595; dazu *Rebernik/Schmidsberger*, ZIK 2010, 162.
 - 22 *König* (Fn. 18), 164 ff; *Zollner* (Fn. 16), 212.
 - 23 Vgl. OGH v. 19.12.2000 - 5 Ob 254/00i SZ 73/203; v. 27.2.2008 - 3 Ob 24/08p ZIK 2008, 141 = ÖBA 2008,741; v. 14.2.2008, 2 Ob 53/07v ecolex 2008, 636 = JBl 2008, 531 (*König*). Diese Judikatur geht letztendlich auf die E des BGH v. 10.10.1962 - VIII ZR 3/62 BGHZ 38, 65 zurück.
 - 24 Vgl. OGH v. 26.5.2010, 3 Ob 1/10h Ges 2010, 172 f.: »Mit diesem Vergleich zur Vorjudikatur (gemeint ist die Judikatur zum Kollisionskurator, Anm. durch den Verf.) allein lässt sich die von der Beklagten bekämpfte Anfechtung aber noch nicht rechtfertigen, weil dem der nicht festgestellte aber doch aktenkundige und nicht näher bestrittene Umstand entgegensteht, dass zum maßgeblichen Anfechtungszeitpunkt der Schenkung auch die Ehegattin des Stifters Begünstigte der Schenkung war, sodass es auch auf ihre Kenntnis von der Benachteiligungsabsicht des Schuldners ankäme.«
 - 25 *Zollner* (Fn. 16), 212 f. Genau diese Frage wirft auch *Karollus*, Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 2010, 9, 33, bei Fn. 94,

auf.

- 26 *Zollner* (Fn. 16), 213 f.
- 27 OGH v. 17.12.2010 - 6 Ob 244/10s, PSR 2011 (in Druck).
- 28 Vgl. dazu bereits *Kalss/Zollner*, Die gesetzlichen Rechte der Begünstigten, GesRZ 2008, 125, 133.
- 29 So schon *Kalss/Zollner* (Fn. 27), 133. Liberaler *Arnold*, (Fn. 9) § 5 Rz. 26, § 35 Rz. 19.
- 30 OGH v. 14.1.2010 - 6 Ob 234/09 v, PSR 2010, 80 (*Hochedlinger*) = ZfS 2010, 66 = GesRZ 2010, 234 = NZ 2010, 180.
- 31 OGH v. 14.1.2010 - 6 Ob 261/09i ZIK 2010, 119 = PSR 2010, 83 (*Arnold*) = ZfS 2010, 62 = EvBl 2010, 510 (*Schimka*) = GesRZ 2010, 230 (*Csoklich*) = ecolex 2010, 465.
- 32 *Schimka*, EvBl 2010, 510.
- 33 OGH v. 19.3.2010 - 6 Ob 8/10k PSR 2010, 136 = ZfS 2010, 125 = GesRZ 2010, 272 (*Birnbauer*) = ecolex 2010, 682 = RdW 2010, 506.
- 34 OGH v. 17.12.2010 - 6 Ob 166710w, PSR 2011 (in Druck; mit Anmerkung *Schimka*).
- 35 OGH v. 10.8.2010 - 1 Ob 214/09s PSR 2010, 196 = ZfS 2010, 165 (*Hochedlinger*).
- 36 OGH v. 18.2.2010 - 6 Ob 20/10z.
- 37 So schon OGH v. 12.9.2006 - 1 Ob 152/06v.
- 38 OGH v. 25.1.1990 - 7 Ob 734/89; v. 9.10.1996 - 7 Ob 2105/96a; v. 24.4.2003 - 3 Ob 239/02x; v. 18.2.2010 - 6 Ob 20/10z.
- 39 OGH v. 13.5.1998 - 6 Ob 548/93; v. 18.12.1996 - 7 Ob 2314/96m; v. 18.2.2010 - 6 Ob 20/10z.
- 40 OGH v. 18.2.2010 - 6 Ob 20/10z; *Krejci/Bydlinski/Weber-Schallauer*, Kommentar zum Vereinsgesetz, 2. Aufl. 2009, § 3 Rz. 72.
- 41 OGH v. 18.2.2010 - 6 Ob 20/10z; *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, 3. Aufl. 2009, 306; *Krejci/Bydlinski/Weber-Schallauer* (Fn. 40), § 3 Rz. 72.
- 42 OGH v. 20.4.2010 - 1 Ob 32/10b; *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer* (Fn. 40), 129.
- 43 OGH v. 20.4.2010 - 1 Ob 32/10b; v. 18.12.1996 - 7 Ob 2314/96m.
- 44 OGH v. 20.4.2010 - 1 Ob 32/10b.
- 45 OGH v. 20.4.2010 - 1 Ob 32/10b; v. 10.6.2008 - 10 Ob 36/07b.

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2010*

JANNE SEELIG

Autor

Titel/Fundstelle

Achatz, Markus

Die umsatzsteuerliche Behandlung gemischt genutzter Gegenstände – alte und neue Rechtsfragen. In: BMF/JKU Linz (Hrsg.), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik. Gedächtnisschrift für Peter Quantschnigg, Wien 2010, S. 1–8.

Adloff, Frank

Philanthropisches Handeln. Frankfurt am Main u.a. 2010.

Adloff, Frank/

Priller, Eckhard/

Strachwitz, Rupert Graf
(Hrsg.)

Prosoziales Verhalten. Spenden in interdisziplinärer Perspektive. Stuttgart 2010.

Alich, Saskia/

Blome-Drees, Johannes/

Köstler, Ursula/

Schmale, Ingrid/

Schulz-Nieswandt, Frank

Gemeinwirtschaftliche Genossenschaftlichkeit. Das Beispiel der Gesundheitsselbsthilfegruppen unter besonderer Berücksichtigung der Typusbestimmung von Werner Wilhelm Engelhardt. In: ZögU 2010, S. 122–158.

Alli Turrillas, Juan-Cruz

Fundaciones y Derecho administrativo. Madrid 2010.

Andrick, Bernd

Änderungen des Stiftungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen. Zuletzt: Änderungsgesetz vom 9.2.2010. In: ZStV

- 2010, S. 121–127.
- Andrick, Bernd* Reform des nordrhein-westfälischen Stiftungsgesetzes vor dem Hintergrund der Reform in anderen Bundesländern. In: Andrick/Hellmig/Janitzki/Muscheler/Schewe (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2010, S. 21–43.
- Anheier, Helmut K./Toepler, Stefan* International Encyclopedia of Civil Society [Vol. 1–3]. New York, NY 2010.
- Arndt, Marcus* Rechnungslegung durch Stiftungen und deren Prüfung durch die Stiftungsaufsicht. In: npoR 2010, S. 93–99.
- Arnhold, Jonas* Die selbständige Stiftung und der Testamentsvollstrecker. Frankfurt am Main u.a. 2010.
- Arnold, Arnd* Die Organhaftung in Verein und Stiftung. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln 2010, S. 89–113.
- Arnold, Arnd* Satzungsvorbehalt für die Vorstandsvergütung bei Vereinen und Stiftungen? In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 3–16.
- Arnold, Nikolaus/Ludwig, Christian* Stiftungshandbuch. Wien 2010.
- Auer, Ludwig von/Kalusche, Andreas* Steuerliche Spendenanreize: ein Reformvorschlag. In: Jahrbuch für Wirtschaftswissenschaften 2010, S. 241–261.

<i>Augsten, Ursula/ Walter, Ronny</i>	Zur Neuregelung der Haftung von Mitgliedern von Vereins- und Stiftungsvorständen. In: DStZ 2010, S. 148–154.
<i>Bachert, Robert</i>	Controlling in der Nonprofit-Organisation. Freiburg im Breisgau 2010.
<i>Bährle, Ralph J.</i>	Datenschutz im Verein. Bonn 2010.
<i>Bährle, Ralph J.</i>	Vereinsrecht – Schnell erfasst. Berlin 2010.
<i>Baldauf, Uwe</i>	Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Diskurs steuerrelevanter Aspekte und Betrachtungsweisen. In: DStZ 2010, S. 523–535.
<i>Bär, Monika/ Borcherding, Jan/ Keller, Bernhard</i>	Fundraising im Non-Profit-Sektor. Wiesbaden 2010.
<i>Bartmuß, Ralph</i>	Zur Gemeinnützigkeit von Forschungsvereinen. In: ZStV 2010, S. 109–111.
<i>Bastuck, Burkhard</i>	Rechtliche Strukturen von Konzerthäusern. In: NJW 2010, S. 709–714.
<i>Bauckmann, Marcus/ Staudinger, Roland</i>	Risiken für den Gemeinnützigkeitsstatus bei der Gründung von Medizinischen Versorgungszentren. In: npoR 2010, S. 10–11.
<i>Baus, Kirsten</i>	Die Familienstrategie. Wie Familien ihr Unternehmen über Generationen sichern. Wiesbaden 2010.
<i>Baus, Matthias</i>	Zusammenführungen von Stiftungen – auch aus wirtschaftlichen Motiven? In: npoR 2010, S. 5–9.
<i>Becker, Alexander</i>	Der Wegfall des

- gemeinnützigkeitsrechtlichen Status. Eine Bestandsaufnahme und Hilfestellung für die Praxis. In: DStR 2010, S. 953–960.
- Becker, Elke/
Gualini, Enrico/
Runkel, Carolin/
Strachwitz, Rupert Graf
(Hrsg.)* Stadtentwicklung, Zivilgesellschaft und bürgerschaftliches Engagement. Stuttgart 2010.
- Berendsen, Sara Melina* Der englische Express Trust. Hamburg 2010.
- Berger, Wolfgang/
Becker, Anton* Der Verein im Steuerrecht. Materialien. Wien 2010.
- Bies, Claudia/
Brauers, Sven* Rheinland-pfälzisches Sammlungsgesetz schützt Spender vor unlauteren Sammlungen. In: StiftungsBrief 2010, S. 83–86.
- Billis, David* Hybrid organizations and the third sector. Basingstoke 2010.
- Blisse, Holger* Vermögensanlage in der Stiftung. In: ZStV 2010, S. 134–140.
- Bloemer, Vera* Stifterinnen: Frauen erzählen von ihrem Engagement – ein Lesebuch. Berlin 2010.
- Bödege-Wolf, Johanna/
Schellberg, Klaus* Organisationen der Sozialwirtschaft. Baden-Baden 2010.
- Bogumil, Jörg* Die Zukunft der ehrenamtlichen Kommunalverwaltung. In: Die Verwaltung 2010, S. 151–166.
- Böhme, Klaus* Die Umsatzsteuerbefreiung der Krankenhäuser ab 1. Januar 2009. In: DStZ 2010, S. 295–302.
- Bono, Maria Laura* Performance Management in NPOs. Baden-Baden 2010.
- Brand, Christian/* Untreue zum Nachteil von Idealvereinen –

<i>Sperling, Christian</i>	einige Überlegungen aus Anlass des „Kolping“-Urteils (BGHZ 175, 12). In: JR 2010, S. 473–480.
<i>Brandsen, Taco</i>	Civicness in the governance and delivery of social services. Baden-Baden 2010.
<i>Braun, Sebastian/ Backhaus-Mail, Holger</i>	Gesellschaftliches Engagement von Unternehmen. Der deutsche Weg im internationalen Kontext. Wiesbaden 2010.
<i>Bron, Jan F./ Seidel, Karsten</i>	Informationsaustausch, Datenkauf sowie Selbstanzeige bei Stiftungs- und Truststrukturen. In: ErbStB 2010, S. 111–116.
<i>Brouwer, Tobias</i>	Zum Erfordernis einer Satzungserlaubnis für Organvergütungen bei steuerbefreiten Berufsverbänden. In: BB 2010, S. 865–870.
<i>Bruns, Patrick</i>	Kommentar zum Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg. Wiesbaden 2010.
<i>Büch, Markus</i>	Das sittenwidrige Stiftungsgeschäft. In: ZEV 2010, S. 440–445.
<i>Büch, Markus</i>	Die Stiftung liechtensteinischen Rechts und der Durchgriff. Anmerkung zu OLG Düsseldorf, Urt. v. 30.4.2010 – I-22 U 126/06. In: ZErB 2010, S. 305–316.
<i>Büch, Markus</i>	Die wirksame Errichtung einer Stiftung liechtensteinischen Rechts. Eine Anmerkung zum Urteil des OLG Stuttgart vom 29.6.2009 – 5 U 40/09 (rechtskräftig), ZStV 2010, 103 f. In: ZStV 2010, S. 176–180.
<i>Büch, Markus</i>	Kurzkommentar zu OLG Stuttgart, Beschl. v. 19.3.2010 – 8 W 112/10 (Verein, Abspaltungsverbot, Satzung, Nichtigkeit). In: EWiR 2010, S. 811–812.
<i>Buchna, Johannes</i>	Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 10.

- Auflage, Achim 2010.
- Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.)* Effektives Stiftungshandeln. Strategien und Tipps nicht nur für Krisenzeiten. Dokumentation des Sonderkongresses "Perspektive 2015 – Stiftungshandeln in schwierigen Zeiten" vom 23. bis 24. September 2009 in Hildesheim. Berlin 2010.
- Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.)* Stiftungsreport 2010/11. Berlin 2010.
- Burgard, Ulrich* Das Gesetz zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen. In: ZIP 2010, S. 358–365.
- Burgard, Ulrich* Ist § 31a BGB im Stiftungsrecht zwingend oder dispositiv? Zur Auslegung von § 86 S. 1 Hs. 2 BGB. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 43–52.
- Burgi, Martin* Moderne Krankenhausplanung zwischen staatlicher Gesundheitsverantwortung und individuellen Trägerinteressen. In: NVwZ 2010, S. 601–609.
- Busse, Jan Simon/ Paarz, Michael* Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen. Weinheim 2010.
- Busson, Hans-Peter/ Welz, Hans-Georg* Neue Stellungnahme zur Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen. In: StiftungsBrief 2010, S. 109–111.
- Cube, Nicolai von* Die liechtensteinische Stiftung im Visier der deutschen Rechtsprechung. In: NZG 2010, S. 17–19.
- Damrau, Jürgen* Vor-Stiftung und Pflichtteilsanspruch sowie dessen Verjährung. In: ZEV 2010, S. 12–17.

- Danon, Robert J.* Taxation of Trust in Civil Law Jurisdictions. 2nd Symposium of International Tax Law. Zürich 2010.
- Degen, Christoph* Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht im europäischen Kontext. In: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 107–117.
- Desens, Marc/
Winkler, Julian* Die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen von Einrichtungen der Kinder- und Jugendhilfe. In: RdjB 2010, S. 474–488.
- Deutscher Verein für
öffentliche und private
Fürsorge e.V. (Hrsg.)* Stellungnahme des Deutschen Vereins als Beitrag zur öffentlichen Anhörung der Europäischen Kommission zu staatlichen Beihilfen: Vorschriften für die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse. In: Nachrichtendienst des Deutschen Vereins für Öffentliche und Private Fürsorge 2010, S. 417–421.
- Dias, Raoul* Der Verein als herrschendes Unternehmen im Konzern – Unter besonderer Berücksichtigung der Sportvereine und Sportorganisationen in der Schweiz. Zürich 2010.
- Dietl, Christopher J.* Das Ende der Anstaltslast und Gewährträgerhaftung. Materielle Privatisierung der öffentlich-rechtlichen Sparkassen und Landesbanken. Duisburg u.a. 2010.
- Doll, Reiner-Peter/
Busse, Jan Simon* Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21): Erläuterung, Interpretation, Beispiele. In: WPg 2010, S. 1007–1018.

- Döring, Caterina* Die Stiftung als Finanzierungsinstrument für Unternehmen. Berlin 2010.
- Droege, Michael* Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat. Tübingen 2010.
- Dues, Claudia/
Koch, Heinz Joachim* Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die Rechnungslegung von Krankenhäusern. In: WPg 2010, S. 515–519.
- Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen/DZI (Hrsg.)* DZI Spenden-Almanach 2010/11. Berlin 2010.
- Eggers, Wiebke* 50 Jahre DESY. Zur Rechtsformproblematik einer vom Staat gegründeten Stiftung. Berlin 2010.
- Eggers, Winfried* Wann Verbände den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können. In: Verbändereport 2010, S. 49–54.
- Eiselsberg, Maximilian* Stiftungsrecht. Jahrbuch 2010. Wien 2010.
- Elsing, André* Vereinsrecht. Mitarbeiterleitfaden. Bonn 2010.
- Engin, Tülin/
Krüger, Thomas/
Rudiger, Georg* Fundraising an Hochschulen und Medizinischen Fakultäten. In: Forschung&Lehre 2010, S. 104–106.
- Engler, Ulla* Praxisratgeber gemeinnützige GmbH. Regensburg 2010.
- Engler, Ulla/
Rock, Joachim* Die Zukunft des Sozialen – in Europa? Soziale Dienste und die europäische Herausforderung. Baden-Baden 2010.
- Evers, Adalbert/
Zimmer, Annette* Third sector organizations facing turbulent environments. Sports culture and social services in five European countries. Baden-Baden 2010.

- Eversberg, Horst/
Baldauf, Uwe* Gesetzliche Regelung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009. In: DStZ 2010, S. 358–369.
- Fandel, Günter/
Fistek, Allegra/
Mohn, Brigitte* Erfassung von Synergieeffekten von Projekten des Public Social Private Partnership (PSPP). In: ZfB 2010, S. 921–944.
- Fandrich, Andreas* Haftungsbeschränkungs- und Regressverzichtsklauseln bei Vorstandsmitgliedern von Genossenschaften. In: Grenzow/Grünwald/Schulte-Nölke (Hrsg.), Zwischen Vertragsfreiheit und Verbraucherschutz – Festschrift für Friedrich Graf von Westphalen zum 70. Geburtstag, Köln 2010, S. 149–159.
- Feick, Martin* Die Verbrauchsstiftung im Zivil- und Steuerrecht. In: Andrick/Hellmig/Janitzki/Muscheler/Schewe (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2010, S. 121–130.
- Fiand, Andreas* Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art im Lichte des JStG 2009. In: KStZ 2010, S. 8–15.
- Fiand, Andreas* Die neuen Regelungen zur Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften nach dem JStG 2009. In: KStZ 2010, S. 49–56.
- Fischer, Michael* Dogmatik des unselbständigen Stiftungsgeschäfts unter Lebenden und Steuerrecht. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.),

- Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 73–91.
- Fischer, Peter* Gemeinnützigkeitsrechtliche Förderung der Allgemeinheit in Deutschland und Europa. In: Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung des Steuerrechts, Köln 2010, S. 281–294.
- Förster, Lutz* Stiftung und Nachlass. Berlin 2010.
- Frank, Margit/
Prendinger, Richard* Die Besteuerung ausländischer Stiftungen und der Typenvergleich. In: Lang/Weinzierl (Hrsg.), Festschrift für Friedrich Rödler zum 60. Geburtstag, Wien 2010, S. 237–253.
- Freese, Herbert/
Haskamp, Thomas* Die Ausschreibungspflicht von Rettungsdienstleistungen: gleichzeitig eine Anmerkung zu EuGH Rs. C-160/08. In: NdsVbl 2010, S. 318–322.
- Fricke, Daniel* Unternehmensnachfolge mittels Stiftungen. Zivilrechtliche und steueroptimale Gestaltung. Marburg 2010.
- Fritz, Stefan* Die Anlageentscheidung der Stiftung. In: ZStV 2010, S. 161–167.
- Fritz, Thomas/
Weisheit, Martina* Auch Verwaltungsleistungen und Personalgestellung können Zweckbetrieb sein. In: StiftungsBrief 2010, S. 49–52.
- Geinoz, François* Zustiften statt Stiften. In: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 61–69.
- Geschwandtner, Marcus* Haftung der Vorstandsmitglieder einer eG gegenüber den Genossenschaftsmitgliedern wegen Insolvenzverfahrenverschleppung.

- In: BB 2010, S. 2194–2197.
- GEWOS (Hrsg.)* Vermögensanlagen von Pensionskassen und klassischen Stiftungen. Bern 2010.
- Goetze, Ulrich* Gemeinnützige Organisationen im Fokus der Umsatzsteuer-Rechtsprechung. In: StC 2010, S. 28–31.
- Goetze, Ulrich* Der praktische Fall: Umsatzsteuer-Differenzbesteuerung von Studien- und Bildungsreisen. In: StiftungsBrief 2010, S. 213–217.
- Goetze, Ulrich* Vorsteuern im ideellen Bereich von gemeinnützigen Organisationen. In: StC 2010, S. 23–26.
- Goldstein, Elmar/
Lienig, Horst* Buchführung für Vereine. 3. Auflage, Freiburg im Breisgau 2010.
- Gollan, Anna Katharina/
Meuter, Julia* Rechtliche Grundlagen des Projekttransfers. In: npoR 2010, S. 42–44.
- Göring, Michael* Unternehmen Stiftung. München 2010.
- Gotthardt, Jens Eric/
Schütze, Alexandra* Vereine und Umsatzsteuer. Die umsatzsteuerliche Behandlung von Vereinsmitgliedsbeiträgen in Deutschland. In: NZG 2010, S. 1406–1411.
- Götz, Hellmut* Gemeinnützige Stiftung: Steuerliche Folgen der Sachspende einer Kapitalgesellschaft. In: StiftungsBrief 2010, S. 112–115.
- Griep, Heinrich* Haftung ehrenamtlicher Vereins- und Stiftungsvorstände: Auswirkungen des Gesetzes zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen vom 28.9.2009 auf gemeinnützige Wohlfahrtsorganisationen. In: Sozialrecht aktuell 2010, S. 161–168.

- Gruber, Martina/
Marchgraber, Christoph* Zuwendungen einer Privatstiftung an spendenbegünstigte Begünstigte. In: PSR 2010, S. 192–196.
- Gruber, Michael* Erbrecht und Vermögensnachfolge. Wien 2010.
- Grunewald, Barbara* Leichtfertige Vermögenszusagen an Gesellschaften und Vereine. In: Kindler/Koch/Ulmer/Winter† (Hrsg.), Festschrift für Uwe Hüffer zum 70. Geburtstag, München 2010, S. 237–242.
- Grunewald, Barbara* Sponsoring und Schenkungsrecht. In: ZGS 2010, S. 164–165.
- Grunewald, Barbara/
Hennrichs, Joachim* Haftungsrisiken für Vorstandsmitglieder insolvenzgefährdeter Vereine. In: Grundmann/Haar/Merkt et al. (Hrsg.), Festschrift für Klaus J. Hopt zum 70. Geburtstag am 24. August 2010 – Unternehmen, Markt und Verantwortung, Berlin 2010, S. 93–111.
- Grüninger, Harold* Grenzüberschreitende Sitzverlegung aus und in die Schweiz. In: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 119–134.
- Grzeszick, Bernd* Wohlfahrt zwischen Staat und Markt. Berlin 2010.
- Gugerty, Mary Kay/
Prakash, Aseem* Voluntary Regulation of NGOs and Nonprofits. Cambridge, N.Y. 2010.
- Haas, Sebastian* Die Besteuerung der Destinatäre der Familienstiftung. In: DStR 2010, S. 1011–1013.
- Hadding, Walther* "Modernisierung des Vereinsrechts". Zum Gesetzesentwurf des Landes Baden-

- Württemberg vom 3.2.2006. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 93–109.
- Hagner, Patrick-Marcel* Bilanzierende Stiftungen. München 2010.
- Hahn, Philip* Die Stiftungssatzung. Tübingen 2010.
- Hahn, Simon* Die organschaftliche Änderung der Stiftungssatzung nach der Reform der Landesstiftungsgesetze. Baden-Baden 2010.
- Haibach, Marita* Studie: Großspenden in Deutschland: Wege zu mehr Philanthropie. Köln 2010.
- Halaczinsky, Raymond* Erbschaftsteuer und Spenden. In: UVR 2010, S. 85–91.
- Hangebrauck, Ralf* Kurzkomentar zu BGH, Hinweisbeschl. v. 8.2.2010 – II ZR 54/09 (Verein, Vorstand, Insolvenzureife, masseschmälernde Zahlung, Haftung). In: EWiR 2010, S. 553–554.
- Heermann, Peter W.* Bindung an die Satzung übergeordneter Verbände durch dynamische Verweisungsklausel. In: ZHR 2010, S. 250–292.
- Heinig, Hans Michael* Sponsoring von Parteiveranstaltungen. In: JZ 2010, S. 485–495.
- Hell, Pia/
Thönnies, Marco* Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Spenden in den letzten Jahren. In: Steuer und Studium 2010, S. 316–322.
- Helmig, Bernd/
Lichtsteiner, Hans/
Gmür, Markus (Hrsg.)* Der Dritte Sektor der Schweiz. Die Schweizer Länderstudie im Rahmen des Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP). Bern 2010.

- Hippel, Thomas von* Corporate Governance durch Steuerrecht im Nonprofit-Sektor: wünschenswert oder systemwidrig? In: Grundmann/Haar/Merkt et al. (Hrsg.), Festschrift für Klaus J. Hopt zum 70. Geburtstag am 24. August 2010 – Unternehmen, Markt und Verantwortung, Berlin 2010, S. 817–831.
- Hoelscher, Philipp/
Ebermann, Thomas/
Schlüter, Andreas* Venture Philanthropy in Theorie und Praxis. Stuttgart 2010.
- Hoerner, Jasper von* Die Formulierungsfreiheit des Stifters als Ausfluss seiner Privatautonomie. Hamburg 2010.
- Hof, Hagen/
Bianchini-Hartmann,
Maren/
Richter, Andreas* Stiftungen. Errichtung, Gestaltung, Geschäftstätigkeit, Steuern. 2. Auflage, München 2010.
- Hofmann, Alexander* Überlegungen zur Verantwortung des Stiftungsvorstands bei Investitionsentscheidungen. In: PSR 2010, S. 173–180.
- Hohenlohe-Langenburg,
Hubertus zu* Die Stiftung. Stuttgart 2010.
- Holland, Ludger* Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen. Neues zur Hilfsperson. In: DStR 2010, S. 2057–2060.
- Holt, Thomas von* Steuerrechtliche Streitpunkte bei der arbeitsteiligen Zusammenarbeit gemeinnütziger Träger der Wohlfahrtspflege. Zugleich Anm. zu den BFH-Urteilen vom 17.2.2010 – I R 2/08 (DB 2010 S. 1104) und vom 16.12.2009 – I R 49/08 (DB 2010 S. 653). In: DB 2010, S. 1791–1794.

- Holt, Thomas von* Stiftungssatzung. München 2010.
- Hopt, Klaus J./
Hippel, Thomas von
(Hrsg.)* Comparative corporate governance of non-profit organizations. Cambridge 2010.
- Hörtnagl-Seidner, Verena* Gemischte Grundstückszuwendungen an Stiftungen – Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer. In: ÖStZ 2010, S. 153– 156.
- Horvath, Tanja V.* Stiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge. Frankfurt am Main 2010.
- Hübner, Alexander* Die Vergabepflicht von Rettungsdienstleistungen im Submissionsmodell. Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 29.4.2010 – C-160/08. In: npoR 2010, S. 62–64.
- Hüffer, Uwe* Die Aktiengesellschaft als Rechtsform gemischtwirtschaftlicher Unternehmen. In: Grundmann/Haar/Merkt et al. (Hrsg.), Festschrift für Klaus J. Hopt zum 70. Geburtstag am 24. August 2010 – Unternehmen, Markt und Verantwortung, Berlin 2010, S. 901–917.
- Hüttemann, Rainer* Der Steuerstatus der politischen Parteien. In: Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung des Steuerrechts, Köln 2010, S. 321–342.
- Hüttemann, Rainer* Der Stiftungszweck nach dem BGB. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 121–140.

- Hüttemann, Rainer* Haftung des Schenkers für anfängliche Leistungshindernisse? In: Lobinger (Hrsg.), Festschrift für Eduard Picker zum 70. Geburtstag, Tübingen 2010, S. 377–389.
- Hüttemann, Rainer* Rechtsfragen des grenzüberschreitenden Spendenabzugs. Anmerkungen zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften. In: IStR 2010, S. 118–124.
- Hüttemann, Rainer* Steuerfragen bei kommunalen Beteiligungen. In: VBlBW 2010, S. 17–23.
- Ihrig, Hans-Christoph/
Wandt, Andre P.H.* Die Stiftung im Konzernverbund. In: Kindler/Koch/Ulmer/Winter† (Hrsg.), Festschrift für Uwe Hüffer zum 70. Geburtstag, München 2010, S. 387–404.
- Jachmann, Monika* Zivilgesellschaft und Steuern. In: Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung des Steuerrechts, Köln 2010, S. 295–319.
- Jachmann, Monika* Zivilgesellschaft und Steuerrecht. In: Andrick/Hellmig/Janitzki/Muscheler/Schewe (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2010, S. 131–165.
- Jäck, Simone* Optimale Durchführung von (Zu-)Stiftungen. In: StiftungsBrief 2010, S. 125–127.
- Jacobsen, Kay/
Menke, Johan-Michel* Brisante Einordnung eines Rennsportvereins als „Wirtschaftsbetrieb“. In: Causa Sport 2010, S. 317–321.

- Jahn, Andreas* Die Stiftung & Co. KG: Eine Alternative zur GmbH & Co. KG bei der Vermögens- und Unternehmensnachfolge? In: GmbH-Stpr, S. 102–106
- Jakob, Dominique* Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht. Le point sur le droit des associations et fondations. In: SJZ 2010, S. 517–519.
- Jakob, Dominique* Kurzbericht zur Studie "Stärkung der Philanthropie in der Schweiz". In: npoR 2010, S. 78–79.
- Jakob, Dominique* Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa – Einblick und Ausblick. In: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 1–19.
- Jakob, Dominique (Hrsg.)* Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa. Basel 2010.
- Jakob, Dominique/
Huber, Roman* Rechtliche Rahmenbedingungen für NPO in der Schweiz. In: Helmig/Lichtsteiner/Gmür (Hrsg.), Der Dritte Sektor der Schweiz. Die Schweizer Länderstudie im Rahmen des Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP), Bern 2010, S. 99–143.
- Jakob, Dominique/
Picht, Peter* Trust and estate planning in Switzerland: core implications for real estate and inheritance law. In: Kaplan (Hrsg.), Trusts in Prime Jurisdictions, 3. Auflage, London 2010, S. 393–404.
- Jakob, Dominique/
Picht, Peter* Trust und Nachlassplanung in der Schweiz nach der Ratifikation des HTÜ. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin

- 2010, S. 141–156.
- Jakob, Dominique/
Schweizer, Laura* Vereins- und Stiftungsrecht 2009 – Länderbericht Schweiz. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln u.a. 2010, S. 217–223.
- Jakob, Dominique/
Schweizer, Laura/
Studen, Goran* Verein-Stiftung-Trust. Entwicklungen 2009. Bern 2010.
- Jakob, Dominique/
Studen, Goran* Die European Foundation – Phantom oder Zukunft des europäischen Stiftungsrechts? In: ZHR 2010, S. 61–107.
- Janitzki, Axel* Unverfügbarkeit des Stiftungsvermögens oder Gestaltungsfreiheit? Zur aktuellen Diskussion um die Zulässigkeit der Verbrauchsstiftung. In: Andrick/Hellmig/Janitzki/Muscheler/Schewe (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2010, S. 111–119.
- Janssen, Bernhard* Verdeckte Gewinnausschüttung und Spendenabzug. In: DStZ 2010, S. 170–176.
- Kahlert, Günter/
Eversberg, Horst* Insolvenz und Gemeinnützigkeit. In: ZIP 2010, S. 260–263.
- Kalss, Susanne* Die Privatstiftung in Österreich – ein Vorbild für die Schweiz für eine eigennützige Stiftung? In: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 145–163.
- Kalss, Susanne/
Zollner, Johannes* Vereins- und Stiftungsrecht 2009 – Länderbericht Österreich. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009,

- Köln u.a. 2010, S. 225–240.
- Kaluza, Claudia* Die Stiftung privaten Rechts als öffentlich-rechtliches Organisationsmodell. Berlin 2010.
- Kaminski, Bert* Das "Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften". In: Die Steuerberatung 2010, S. 193–198.
- Kaplan, Alon (Hrsg.)* Trusts in Prime Jurisdictions. 3. Auflage, London 2010.
- Karpen, Ulrich* Die Funktion der Gemeinnützigkeit im Sozialstaat Deutschland – Insbesondere zur Aufgabe der Kirchen. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln u.a. 2010, S. 47–63.
- Kaube, Jürgen* Ausgezeichnet – Über Preisungen. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln u.a. 2010, S. 1–5.
- Kendall, Jeremy* Handbook on third sector policy in Europe. Cheltenham, UK 2010.
- Kerschner, Ferdinand* Haftungsminde rung für Vereinsfunktionäre? – Im Spannungsfeld zwischen VereinsG 2002, DHG und Gesellschaftsrecht? In: Barta/Radner/Rainer/Scharnreitner (Hrsg.), Analyse und Fortentwicklung im Arbeits-, Sozial- und Zivilrecht. Festschrift für Martin Binder, Wien 2010, S. 91–101.
- Keßler, Jürgen/
Herzberg, Anja* Zur gesetzlichen und statuarischen Geltung der „Business Judgement Rule“ im Genossenschaftsrecht. In: BB 2010, S. 907–

910.

- Kirchhain, Christian* Die Familienstiftung im Außensteuerrecht. Herne 2010.
- Klages, Heiko* Vereinsgesetze auf einen Blick. Berlin 2010.
- Klein, Simone/
Siegmund, Karin* Partnerschaften von NGOs und Unternehmen. Chancen und Herausforderungen. Wiesbaden 2010.
- Klein, Stefan* Der Sinn des Lebens. Frankfurt am Main 2010.
- Kliebisch, René* Die Vereinsvorstandshaftung in Insolvenzfällen: Quo Vadis? In: ZStV 2010, S. 48–52.
- Klümper-Neusel, Claudia* Jahressteuergesetz 2010: BMF plant Änderungen der Destinatsbesteuerung. In: StiftungsBrief 2010, S. 104–108.
- Klümper-Neusel, Claudia* Neues Stiftungsgesetz Nordrhein-Westfalen: Mehr Freiheit für Stifter? In: StiftungsBrief 2010, S. 148–150.
- Klümper-Neusel, Claudia* Selbstlosigkeit gemeinnütziger Stiftungen: Steuerliche Grenzen der Mittelbeschaffung. In: StiftungsBrief 2010, S. 156–159.
- Kneip, Veronika* Consumer citizenship und corporate citizenship. Baden-Baden 2010.
- Koch, Raphael* Die Ersatzpflicht des Stiftungsvorstands für Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Feststellung der Überschuldung. In: ZStV 2010, S. 92–96.
- Koele, Ineke* How will international philanthropy be freed from landlocked tax barriers? In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln u.a. 2010, S. 167–182.

- Koller, Thomas* Die Schweiz in der internationalen Konkurrenz der Vereinsstandorte. In: npoR 2010, S. 40–41.
- Koller, Thomas/
Sennhauser, Norbert* Das EuGH-Urteil PERSCHE aus der Sicht von Drittstaaten, insbesondere der Schweiz. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 1061–1083.
- König, Bernhard* Wissenszurechnung bei der Privatstiftung – Bemerkungen zur Entscheidung OGH 3 Ob 1/10h. In: PSR 2010, S. 164–168.
- Koss, Claus* Bilanzierung für Stiftungen. Grundsätze und Pflichten beim Jahresabschluss. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 6/2010.
- Köster, Thomas* Bindende Mustersatzung für gemeinnützige Körperschaften? In: DStZ 2010, S. 166–169.
- Kraeusel, Jörg* Richtlinienkonforme Besteuerung der öffentlichen Hand. In: UR 2010, S. 480–489.
- Krajewski, Markus* Dienstleistungen von allgemeinem Interesse im Vertrag von Lissabon. In: ZögU 2010, S. 75–96.
- Kraus, Christoph* Richtig Stiften. Wien 2010.
- Krause, Nils/
Grigoleit, Matthias* Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2009 in Deutschland. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln u.a. 2010, S. 183–215.
- Kreutz, Marcus* Das Aus für Landessammlungsgesetze durch die Richtlinie 2006/123/EG. In: GewArch

- 2010, Teil 1: S. 241–244, Teil 2: S. 285–288.
- Kreutz, Marcus* Soziale Dienstleistungen durch gemeinnützige Einrichtungen der Freien Wohlfahrtspflege. Baden-Baden 2010.
- Krickl, Rudolf/
Wallner, Robert* Auslandsausschüttungen an inländische Privatstiftungen. In: Lang/Weinzierl (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht. Festschrift für Friedrich Rödler zum 60. Geburtstag, Wien 2010, S. 481–500.
- Krimphove, Dieter* Brauchen wir die Europäische Genossenschaft? In: EuZW 2010, S. 892–897.
- Krumm, Marcel* Die Stiftung bürgerlichen Rechts. Zivil-, öffentlich- und steuerrechtliche Grundlagen. In: JA 2010, S. 849–855.
- Kuhlen, Lothar* Sponsoring und Korruptionsstrafrecht. In: JR 2010, S. 148–155.
- Kühling, Jürgen/
Pisal, Ruben* Der Zweckbetrieb im Gemeinnützigkeitsrecht und staatliche Beihilfen – Marktliberalismas contra Europäisches Sozialmodell? In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln u.a. 2010, S. 115–147.
- Kussmaul, Heinz/
Türk, Nicole* Die umsatzsteuerliche Behandlung eines gemischt genutzten Gegenstandes. In: BB 2010, S. 1187–1192.
- Küstermann, Burkhard* Rechtsratgeber Ehrenamt und bürgerschaftliches Engagement. Berlin 2010.
- Küting, Karlheinz/
Strauß, Marc* "Die Wahrheit liegt auf dem Platz" – oder etwa nicht? Zur (Konzern-)Rechnungslegungs- und

	Offenlegungspflicht im Profifußball. In: DB 2010, S. 793–802.
<i>Küting, Karlheinz/ Teschke, Thomas</i>	Die Abbildung von Investorenbeteiligungen an Spielertransferrechten im Jahresabschluss von Fußballklubs. In: DStR 2010, S. 2646–2652.
<i>Lange, Knut Werner</i>	Stiftungszweck als Rechtsgrund für unentgeltliche Zuwendungen? In: ZErB 2010, S. 137–142.
<i>Lange, Knut Werner/ Honzen, Johannes</i>	Erbfälle unter Einschaltung ausländischer Stiftungen. Gründungsund Übertragungsakte im Fokus der jüngsten deutschen Zivilrechtsprechung. In: ZEV 2010, S. 228–233.
<i>Larkin, Richard F./ DiTommaso, Marie</i>	Wiley Not-for-Profit GAAP 2010. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for Not-for-Profit Organizations. Hoboken, N.J. 2010.
<i>Laskowski, Silke Ruth</i>	Keine unbezahlte Freistellung für "unwichtige" Ortsvorstandssitzung? (I. Verfassungsrechtliche Überlegungen). In: AuR 2010, S. 196–198.
<i>Lassmann, Tom</i>	Gefährdung der Gemeinnützigkeit – auch ein Fall für den Staatsanwalt? In: ZStV 2010, S. 141–146.
<i>Laue, Christian</i>	Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Verbänden. In: Jura 2010, S. 339–346.
<i>Lawaldt, Angela/ Meyn, Christian</i>	Skalierung von Stiftungsprojekten. Clever investieren – Erfolgreiche Programme verbreiten. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 3/2010.
<i>Lechner, Claudia/ Lechner, Eduard</i>	Liechtensteinische Stiftungen im österreichischen Steuerrecht. In:

- Lang/Weinzierl (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht. Festschrift für Friedrich Rödler zum 60. Geburtstag, Wien 2010, S. 535–544.
- Lechner, Eduard* Ausländische Beteiligungserträge von Privatstiftungen. In: BMF/JKU Linz (Hrsg.), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik. Gedächtnisschrift für Peter Quantschnigg, Wien 2010, S. 211–220.
- Lehmann, Dieter* Kapitalerhalt oder Fördermittel? Über die Vermögensanlage von Stiftungen. In: ZStV 2010, S. 192–193.
- Lehmann, Joachim* Ehrenamtliches Vereinsmanagement. 5. Auflage, Fritzlar 2010.
- Lehmann, Joachim* Protokollführung im Verein. 2. Auflage, Fritzlar 2010.
- Lehmann, Manfred* Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21. Eine kritische Würdigung im Lichte der Praxis. In: DB 2010, S. 2513–2518.
- Leippe, Bernd* Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus der Sicht der kommunalen Praxis. In: DStZ 2010, S. 106–118.
- Leisner-Egensperger, Anna* Besteuerung der Forschungstätigkeit im Hochschulbereich. Zur Zweckbetriebsregelung des § 68 Nr. 9 AO. In: FR 2010, S. 493–500.
- Liebl, Klaus* Gemeinnützigkeit. Stuttgart u.a. 2010.
- Limberg, Clemens/
Tschugguel, Andreas* Privatstiftung. Leitfaden für Stifter, Vorstände, Begünstigte & Gläubiger. Wien 2010.
- Linke, Benjamin* Die Gewährleistung des

- Daseinsvorsorgeauftrags im öffentlichen Personennahverkehr. Baden-Baden 2010.
- Lippross, Otto-Gerd* Umsatzsteuerrechtliche Folgen der Verlagerung gemeindlicher Dienstleistungen der Daseinsvorsorge auf kommunale Eigengesellschaften. Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 18.6.2009 – V R 4/08. In: UR 2010, S. 214–221.
- Löbe, Kerstin* Anmerkung zu FG Münster, Urt. v. 31.8.2010 – 9 K 3466/09 (Dauernde Wertminderung bei Aktien im Anlagevermögen). In: NWB 2010, S. 3857.
- Lohse, Christian/
Zanziger, Dieter* Rechtsprechungsänderungen des BFH bei Ertragsteuern und bei der Umsatzsteuer im Jahre 2009. In: DStR 2010, S. 1105–1111.
- Lorenz, Reinhard* Die Stiftung als eine (mögliche) Rechtsform für (öffentliche) Kultureinrichtungen – Beispiel Eisenach. In: Andrick/Hellmig/Janitzki/Muscheler/Schewe (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2010, S. 101–109.
- Loschelder, Michael* Die Dauerleihgabe. Ein in der Museumspraxis gängiger, rechtlich aber unscharfer und weitgehend ungeklärter Begriff. In: NJW 2010, S. 705–709.
- Löw, Isabella* Buchhaltung und Rechnungslegung für gemeinnützige Vereine und Stiftungen. Hamburg 2010.
- Löwe, Christian von* Familienstiftungen. Gründung und Gestaltung – Ein Leitfaden für Stifter und Berater. Berlin 2010.
- Lungkofler, Thomas* Der Trust. Eine Alternative zur Stiftung im

	Rahmen der Asset Protection, der Nachfolgeregelung und des Estate Planning auch in Österreich? In: PSR 2010, S. 180–192.
<i>Luserke, Mirjam/ Roth, Stefan/ Schlüter, Thomas</i>	Der Aufsichtsrat einer Wohnungsgenossenschaft. Rechte und Pflichten. Hamburg 2010.
<i>Maier, Thomas</i>	Steuerliche Behandlung kommunaler Stadt- und Mehrzweckhallen. In: DStR 2010, S. 198–201.
<i>Makoski, Kyrill</i>	Kirchliche Krankenhäuser und staatliche Finanzierung. Frankfurt am Main 2010.
<i>Marburger, Horst/ Dahm, Dirk</i>	Soziale und rechtliche Ansprüche für Ehrenamtliche. Regensburg 2010.
<i>Mecking, Christoph</i>	Stifter und Förderer gewinnen. Motive, Angebot, rechtlicher Rahmen. In: Berichte und Forschungen aus dem Domstift Brandenburg, Heft 3/2010, S. 174–188.
<i>Melchior, Jürgen</i>	Das Jahressteuergesetz 2010 im Überblick. In: DStR 2010, S. 2481–2491.
<i>Melzer, Martin</i>	"Weitere Organe" im österreichischen Privatstiftungsrecht und im neuen liechtensteinischen Stiftungsrecht. In: JEV 2010, S. 51–56.
<i>Melzer, Martin</i>	Das österreichische Privatstiftungsrecht und das neue liechtensteinische Stiftungsrecht im Vergleich. Wien 2010.
<i>Meurer, Thomas</i>	Umsatzsteuerliche Behandlung gemischt genutzter Grundstücke – Zuordnung zum Unternehmen und Vorsteuerabzug. In: NWB 2010, S. 3204–3221.
<i>Mohrenweiser, Klaus</i>	Der rechtliche Rahmen für die Ausgliederung wirtschaftlicher

	Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Körperschaften. Frankfurt am Main 2010.
<i>Morgenroth, Carsten</i>	Sportsponsoring. Frankfurt am Main u.a. 2010.
<i>Moshammer, Harald</i>	Steueroptimale Kapitalveranlagung in der Privatstiftung. Wien 2010.
<i>Mueller-Thuns, Thomas/ Jehke, Christian</i>	Gefährdung der Steuerbefreiung von Berufsverbänden gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG durch Beteiligung an Kapitalgesellschaften. In: DStR 2010, S. 905–910.
<i>Müller, Hans-Friedrich</i>	Die Rechtsstellung der Stiftungsorgane in der Insolvenz. In: ZStV 2010, S. 201–206.
<i>Müller, Hans-Friedrich</i>	Haftung des Stiftungsvorstands wegen Insolvenzverschleppung. In: ZIP 2010, S. 153–159.
<i>Müller, Sebastian/ Spanke, Tobias Steffen</i>	Auswirkungen der Abgeltungsteuer auf die Errichtung gemeinnütziger Stiftungen. In: BB 2010, S. 2342–2346.
<i>Mullerat, Ramon</i>	International Corporate Social Responsibility: The Role of Corporations in the Economic Order of the 21st Century. Alphen aan den Rijn, Niederlande 2010.
<i>Münkner, Hans-Hermann</i>	Neue Genossenschaften und innovative Aktionsfelder. Grundlagen und Fallstudien. Baden-Baden 2010.
<i>Muscheler, Karlheinz</i>	Der Notvorstand in Verein und Stiftung. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 225–244.
<i>Muscheler, Karlheinz</i>	Der Zuwendungsvertrag zwischen Stiftung und Destinatär. Anmerkung zu BGH NJW

- 2010, 234. In: NJW 2010, S. 341–344.
- Muth, Jochen J.* Steuerhinterziehungsbekämpfung und Gemeinnützigkeit im Ausland. In: StuB 2010, S. 21–25.
- Naskrent, Julia* Verhaltenswissenschaftliche Determinanten der Spenderbindung. Frankfurt am Main u.a. 2010.
- Naskrent, Julia/
Siebelt, Philipp* Spenderbindung – Behavioristische Einflussgrößen und Implikationen für Nonprofit-Organisationen. In: ZögU 2010, S. 381–402.
- Neuhoff, Klaus* Erkenntnisse der institutional economics bezüglich realer Vermögenserhaltung in Stiftungen. In: ZStV 2010, S. 215–221.
- Neumann, Felix* Sozialstiftungen. Konstanz 2010.
- Neumayr, Teresa/
Neumayr, Matthias* Freiwilliges Engagement und Arbeitsrecht. In: Barta/Radner/
Rainer/Scharnreitner (Hrsg.), Analyse und Fortentwicklung im Arbeits-, Sozial- und Zivilrecht. Festschrift für Martin Binder, Wien 2010, S. 311–325.
- Nienaber, Ann-Marie/
Tietmeyer, Jan* Wie sollten Non-Profit Organisationen ihre Mitarbeiter vertrauensvoll motivieren? Eine vergleichende Analyse bei gemeinnützigen und renditeorientierten Unternehmen. In: ZögU 2010, S. 333–353.
- Növer, Dorothea* Erfahrungen der Stiftungsaufsicht mit dem nordrhein-westfälischen Stiftungsgesetz von 2005. In:
Andrick/Hellmig/Janitzki/Muscheler/
Schewe (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2010, S. 45–48.

<i>Nowotny, Christian</i>	Privatstiftungen – weiterhin „in troubles“? In: RdW 2010, S. 747– 748.
<i>Oertzen, Christian von/ Hosser, Marcus</i>	Asset Protection mit inländischen Familienstiftungen. In: ZEV 2010, S. 168– 174.
<i>Orth, Jan F.</i>	Entlastung ehrenamtlicher Vereinsvorstände durch § 31a BGB. In: SpuRt 2010, S. 2–4.
<i>Orth, Manfred</i>	Aktuelle Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 4/2010.
<i>Orth, Manfred</i>	Umstrukturierung unternehmerisch tätiger Stiftungen. In: FR 2010, S. 637–642.
<i>Paintner, Thomas/ Melchior, Jürgen</i>	Das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften im Überblick. In: DStR 2010, S. 625–629.
<i>Panico, Paolo</i>	International Trust Laws. Oxford 2010.
<i>Passarge, Malte</i>	Besondere Rechtsformen in der Liquidation. Zur Liquidation von Vor-GmbH, Unternehmergesellschaft, Freiberufler-GmbH und gemeinnütziger GmbH. In: NZG 2010, S. 646–650.
<i>Pauli, Rudolf</i>	Die Doppelstiftung als Unternehmensträger einer KGaA. In: ZErB 2010, S. 66–71.
<i>Pauli, Rudolf</i>	Wesen und Aufgaben der Mitgliederversammlung eines Vereins. In: ZStV 2010, S. 167–171.
<i>Pauls, Alexandra</i>	Anmerkung zum Urteil des Finanzgericht München vom 21.04.2010 – 3 K 2780/07 (Vorsteuerabzug aus Herstellungskosten eines Vereinshefts) und zum Urteil des Finanzgericht Baden-Württemberg vom

- 29.03.2010 – 9 K 115/06 (Kein Vorsteuerabzug für Fahrzeuge im ideellen Bereich eines Vereins). In: ZStV 2010, S. 228–229.
- Persch, Sven* Sportförderung in Europa: Der neue Art. 165 AEUV. In: NJW 2010, S. 1917–1920.
- Petutschnig, Matthias* (K)eine Durchgriffsbesteuerung bei liechtensteinischen Familienstiftungen. In: JEV 2010, S. 114–124.
- Pfannkuche, Werner* Die Philosophie des Stiftens und Schenkens. In: Andrick/Hellmig/Janitzki/Muscheler/Schewe (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2010, S. 9–20.
- Philipowski, Rüdiger* Unterrichtsleistungen eines Privatlehrers sind steuerfrei, aber unter welchen Voraussetzungen? In: UR 2010, S. 161–166.
- Pinl, Gabriele* Neue Erfüllung Ehrenamt. Regensburg 2010.
- Plikat, Stefanie/
Plikat, Marc R.* Der Deutschen (zweit-)liebste Kind – Der Verein. In: UStB 2010, S. 240–249.
- Poertzgen, Christoph* Vorstandshaftung wegen Insolvenzverschleppung (§ 42 Abs. 2 BGB). (Zugleich Anmerkung zu BGH, Beschl. v. 08.02.2010 – II ZR 54/09 und OLG Hamburg, Urt. v. 05.02.2009 – 6 U 216/07). In: NZG 2010, S. 772–776.
- Pöhlmann, Werner/
Fölsing, Philipp* Das Steuerprivileg von Stiftungen im Insolvenzverfahren. In: ZInsO 2010, S. 612–614.
- Poser, Ulrich/* Sponsoringvertrag. 4. Auflage, München

- Backes, Bettina* 2010.
- Preißer, Michael* Die Stiftung. Stuttgart 2010.
- Prühs, Hagen* Non-Profit-GmbH: die gemeinnützige GmbH: Wesen, Besteuerung, gesellschaftsrechtliche Besonderheiten. In: GmbH-Steuerpraxis 2010, S. 69–72.
- Prütting, Hanns* Der nichtrechtsfähige Verein im Zivilprozess, in der Zwangsvollstreckung und Insolvenz sowie im Grundbuch. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 263–270.
- Pues, Lothar* Praxishandbuch Stiftungen. 6. Auflage, Stuttgart 2010.
- Rauch, Klaus* Steuern in der Sozialwirtschaft. Norderstedt 2010.
- Rauscher, Christian/
Scherhak, Helmut/
Hinterleitner, Johann* Vereine (Österreich). Wien 2010.
- Rawert, Peter* Bürgerliches Gesetzbuch, Allgemeiner Teil (Namensrecht, Vereine, Stiftungen, Vollmachten und Genehmigungen, Willenserklärungen in notariellen Urkunden). In: Hoffmann-Becking/Rawert (Hrsg.), Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht, 10. Auflage, München 2010, S. 1–115.
- Rawert, Peter* Der Nachweis organschaftlicher Vertretung im Stiftungsrecht. Zu den Rechtswirkungen von Stiftungsverzeichnissen und aufsichtsbehördlichen Vertretungsbescheinigungen. In:

Hönn/Oetker/Raab (Hrsg.), Festschrift für Peter Kreutz zum 70. Geburtstag, Köln 2010, S. 825–836.

Rawert, Peter

Die staatsfreie Stiftung. In: Grundmann/Haar/Merkt et al. (Hrsg.), Festschrift für Klaus J. Hopt zum 70. Geburtstag am 24. August 2010 – Unternehmen, Markt und Verantwortung, Berlin 2010, S. 177–193.

Rawert, Peter

Die Zustiftung – Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom funktionalen Stiftungsbegriff. In: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 23–36.

Rawert, Peter

Grundrecht auf Stiftung? In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 1323–1338.

*Redbrake, Michael/
Theuffel-Werhahn,
Berthold*

Die öffentliche Hand als Stifter. In: ZStV 2010, S. 154–157.

*Regierer, Christoph/
Volkman, Torsten*

Gestaltungshinweis: Stiftungen als Mittel zur Wahrung der Selbstlosigkeit nach § 55 AO. In: StiftungsBrief 2010, S. 137–139.

Reinweber, Erika

Kleines Handbuch für VEREINE. St. Georgen an der Stiefing 2010.

Reuter, Dieter

Der Verein im Verein. In: Grundmann/Haar/Merkt et al. (Hrsg.), Festschrift für Klaus J. Hopt zum 70. Geburtstag am 24. August 2010 – Unternehmen, Markt und Verantwortung, Berlin 2010, S. 195–215.

- Reuter, Dieter* Die Änderung der Stiftungssatzung. In: Andrick/Hellmig/Janitzki/Muscheler/Schewe (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2010, S. 49–67.
- Reuter, Dieter* Die Verbrauchsstiftung. In: npoR 2010, S. 69–73.
- Reuter, Dieter* Keine Vorstandshaftung für masseschmälernde Leistungen nach Eintritt der Insolvenzsreife des Vereins? Eine kritische Stellungnahme zum Hinweisbeschluss des BGH II ZR 156/09 vom 8. 2. 2010, NZG 2010, 711. In: NZG 2010, S. 808–812.
- Reuter, Ralf* Stiftungsverwaltung: Contractingmodelle auf dem Prüfstand. In: StiftungsBrief 2010, S. 218–219.
- Richter, Andreas/
Gollan, Anna Katharina* Auf der sicheren Seite. Rechtliche Grundlagen von Projekttransfer. Berlin 2010.
- Richter, Andreas/
Gollan, Anna Katharina* Die Besteuerung der Kapitalerträge von Familienstiftungen. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 1155– 1166.
- Richter, Andreas/
Gollan, Anna Katharina* Stiftungsrecht. In: Bonefeld/Daragan/Wachter (Hrsg.), Der Fachanwalt für Erbrecht, 2. Auflage Bonn 2010, S. 1247–1309.
- Richter, Andreas/
Steinmüller, Jens/
Gollan, Anna Katharina* Stiftungen als Investoren. In: Jesch/Striegel/Boxberger (Hrsg.), Rechtshandbuch Private Equity, München

- 2010, S. 1–16.
- Richter, Tim* Die Entgelte von Freiwilligkeit und Ehrenamt. Systematische Untersuchung zu Geldzahlungen im freiwilligen Engagement. In: Verbändereport 2010, S. 26.
- Rick, Marcus* Die Stiftungsrechtsrevision und die Krux mit den „Quasi-Stifterrechten“. In: LJZ 2010, S. 89–94.
- Ritter, Gabriele* Der praktische Fall: Projekt E-Bilanz: Elektronische Übermittlung von Jahresabschlüssen auch für Stiftungen? In: StiftungsBrief 2010, S. 151–155.
- Ritter, Gabriele* Die kommunale Stiftung. In: StiftungsBrief 2010, S. 116–119.
- Ritter, Gabriele* Ist die Stiftung als Trägerform auch für den modernen Krankenhausbetrieb geeignet? In: StiftungsBrief 2010, S. 71–75.
- Ritter, Gabriele/
Klaßmann, Ralf* Stiftungssatzung: Stiftung und Mittelverwendung. In: Stiftungs-Brief 2010, S. 210–212.
- Röbke, Marc* Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 29.4.2010 – C 160/08. (Transparenz der Auftragsvergabe für Krankentransportleistungen) In: EuZW 2010, S. 549–550.
- Rock, Joachim* Wohlfahrt im Wettbewerb. Hamburg 2010.
- Röcken, Michael* Insolvenz und Gemeinnützigkeit. In: ZStV 2010, S. 230–233.
- Röllin, Andrea G.* Kirchliche Stiftungen. Zürich 2010.
- Römer, Stephan* Rund um die Spende: Spendenwerbung – Spendensiegel – Spendenausweis. In: StiftungsBrief 2010, S. 131–136.

- Römer, Stephan/
Läng, Susanne* Wann ist ein Medizinisches Versorgungszentrum gemeinnützig? In: StiftungsBrief 2010, S. 53–55.
- Römer, Stephan/
Öller, Stefan* Umsatzsteuer: Leitfaden für Stiftungsorgane. In: StiftungsBrief 2010, S. 87–91.
- Ronge, Eleonore/
Franckenstein, Georg
Freiherr von und zu* Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Verpachtung von Pflegeheimen. In: UR 2010, S. 246–252.
- Roth, Gregor* Kurzkomentar zu BGH, Beschl. v. 8.2.2010 – II ZR 156/09 (Verein, Vorstand, Insolvenzreife, masseschmälernde Zahlung, Haftung). In: EWIR 2010, S. 555–556.
- Roth, Gregor* Vertretungsbescheinigungen für Stiftungsorgane und Verkehrsschutz. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln u.a. 2010, S. 65–88.
- Roth, Gregor* Wie gewonnen so zerronnen – Zum Schicksal von Spenden in der Insolvenz. In: ZInsO 2010, S. 1617–1628.
- Roth, Gregor* Zur Haftung im Ehrenamt gemäß § 31a BGB. In: npoR 2010, S. 1–5.
- Roth, Gregor/
Knof, Béla* Verein und Stiftung in Krise und Insolvenz. In: InsVZ 2010, S. 190–200.
- Ruda, Walter/
Klug, Frauke* Sport-Sponsoring. München 2010.
- Rudisch, Bernhard/
Rudisch, Birger* „Zur Konversion von Rettungsgeschäften“: Über das Tiroler Rettungsdienstgesetz 2009. In: Barta/Radner/Rainer/Scharnreitner (Hrsg.), Analyse und Fortentwicklung im Arbeits-, Sozial- und Zivilrecht. Festschrift für Martin Binder, Wien 2010, S. 803–816.

- | | |
|---|---|
| <i>Sauer, Jörg</i> | Widerspricht die Vermögenserhaltung der gemeinnützigen Mittelverwendung? In: StiftungsBrief 2010, S. 95–99. |
| <i>Sauter, Eugen/
Schweyer, Gerhard/
Waldner, Wolfram</i> | Der eingetragene Verein. München 2010. |
| <i>Schauer, Martin</i> | Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht. In: ZEuP 2010, S. 338– 367. |
| <i>Schauer, Martin</i> | Vermögensplanung – das liechtensteinische Recht als Gestaltungsalternative. In: JEV 2010, S. 6–13. |
| <i>Schauhoff, Stephan</i> | Handbuch der Gemeinnützigkeit. Verein, Stiftung, GmbH. Recht, Steuern, Personal. 3. Auflage, München 2010. |
| <i>Scheibner, Uwe</i> | Pflichtprüfung auch der durch Insolvenz aufgelösten Genossenschaft? In: DZWIR 2010, S. 446–449. |
| <i>Scherhag, Christian/
Boenigk, Silke</i> | Relationship Fundraising: Stand der empirischen Forschung, theoretischer Bezugsrahmen und zukünftige Forschungsfelder. In: ZögU 2010, S. 354–367. |
| <i>Schewe, Markus/
Wixmerten, Gunnar</i> | Haftungsbeschränkung für Stiftungsvorstände. In: Andrick/Hellmig/Janitzki/Muscheler/Schewe (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2010, S. 79–99. |
| <i>Schiffer, K. Jan/
Pruns, Matthias</i> | Die Vorstiftung – ein unbekanntes Wesen? In: StiftungsBrief 2010, S. 203–206. |
| <i>Schiffer, K. Jan/
Pruns, Matthias</i> | Steuerliche Behandlung der Stiftung vor Anerkennung durch die Stiftungsbehörde. In: StiftungsBrief 2010, S. 207–209. |

- Schiffers, Joachim* BMF vom 12.11.2009 zum kommunalen Querverbund nach dem JStG 2009 – Übergangsregelung. In: DStZ 2010, S. 119–122.
- Schiffers, Joachim* Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlichen Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach dem BMF-Schreiben vom 11.12.2009. In: DStZ 2010, S. 122–125.
- Schimka, Matthias/
Zollner, Johannes* Aktuelles zum Widerruf einer Privatstiftung. In: PSR 2010, S. 168–173.
- Schlaeger, Tobias/
Lenger, Norman* Betriebssportverein: Sozialversicherungsschutz oder steuerliche Gemeinnützigkeit? In: DB 2010, S. 2280–2283.
- Schlüter, Bernd* Die Überformung der Sozialsysteme und der Gemeinnützigkeit durch europäisches Wirtschaftsrecht hat klare Grenzen. Anmerkung zum Urteil des BVerfG vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08 (Lissabon-Urteil). In: npoR 2010, Teil 1: S. 33–37, Teil 2: S. 74–75.
- Schmidt, Karsten* Anfechtung von Versammlungsbeschlüssen in gegliederten Vereinen. Nachlese zum Urteil des Bundesgerichtshofs vom 2.7.2007. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 345–364.
- Schmidt, Karsten* Keine Schenkung bei unentgeltlicher Zuwendung von Stiftungsleistungen. In: JuS 2010, S. 160–161.
- Schmidt, Wolf* Der Stiftungsbericht. In: ROTE SEITEN

- zum Magazin Stiftung&Sponsoring 1/2010.
- Schmidt-Jortzig, Edzard* Verfassungsrechtlicher Bestandsschutz für Stiftungen? Die niedersächsische Traditions Klausel: Konstitutionelle Struktur festschreibung versus notwendige Veränderungsmöglichkeit. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 1339–1354.
- Schmitt, Marcus* Das Vermögensrecht kirchlicher Vereine. Wien 2010.
- Schnurbein, Georg von* Dienstleistungsorientiertes Stiftungsmanagement. Systematisches und zielorientiertes Führungskonzept für Förderstiftungen. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring, 5/2010.
- Schnurbein, Georg von* Philanthropie in der Schweiz. Basel 2010.
- Schnurbein, Georg von/
Bethmann, Steffen* Zahlen und Trends im Schweizer Stiftungswesen. In: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 135–141.
- Schnurbein, Georg von/
Timmer, Karsten* Die Förderstiftung (Schweiz). Basel 2010.
- Scholz, Rupert* Wettbewerb und Daseinsvorsorge – am Beispiel: Abfallentsorgung zwischen Gemeinde- und Privatwirtschaft. In: Grundmann/Haar/Merkt et al. (Hrsg.), Festschrift für Klaus J. Hopt zum 70. Geburtstag am 24. August 2010 – Unternehmen, Markt und Verantwortung, Berlin 2010, S. 2919–2932.

- Schöpflin, Martin* Neuerungen im Vereinsrecht: Erleichterung elektronischer Anmeldungen, andere vereinsrechtliche Änderungen und Begrenzung der Haftung ehrenamtlicher Vereinsvorstände. In: Rechtspfleger 2010, S. 349–355.
- Schröder, Michael* Die Eignung nachhaltiger Kapitalanlagen für die Vermögensanlage von Stiftungen. Baden-Baden 2010.
- Schulz, Kay Alexander* Die Besteuerung von Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz. Wiesbaden 2010.
- Schulz-Nieswandt, Frank* The dynamics of European definition policy of health and social services as services of general (economic) interest. In: ZögU 2010, S. 31–43.
- Schurr, Francesco A.* Auskunftsansprüche der Begünstigten im liechtensteinischen Stiftungsrecht nach der Totalrevision. In: Barta/Radner/Rainer/Scharnreitner (Hrsg.), Analyse und Fortentwicklung im Arbeits-, Sozial- und Zivilrecht. Festschrift für Martin Binder, Wien 2010, S. 857–871.
- Schurr, Francesco A.* Gemeinnützige Stiftung und Stiftungsmanagement. Zürich 2010.
- Schütz, Robert/
John von Zydowitz, Nadine* Voraussetzungen für die Vergütung von Organen gemeinnütziger Körperschaften. In: npoR 2010, S. 37–40.
- Schwalme, Sebastian* Grundsätze ordnungsgemäßer Vermögensverwaltung bei Stiftungen. Berlin 2010.
- Schwarz, Torsten* Steuerliche Behandlung ehrenamtlicher Tätigkeiten in gemeinnützigen Stiftungen.

- In: ZStV 2010, S. 171–175.
- Seelig, Janne* Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2009. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln u.a. 2010, S. 241–265.
- Seer, Roman/
Klemke, Sina* Abgrenzung des Betriebes gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb. In: BB 2010, S. 2015–2024.
- Seidemann, Kay* Aktienanleihen im Kontext der Vermögensverwaltung gemeinnütziger Stiftungen. In: ZStV 2010, S. 53–60.
- Sendlak, Moritz* Unternehmerische Tätigkeit der Hochschulen. Baden-Baden 2010.
- Sieger, Jürgen/
Bank, Stephan* Erhalt von Einflussmöglichkeiten des Stifters auf die Geschäftstätigkeit einer zivilrechtlichen Stiftung. In: NZG 2010, S. 641–646.
- Spiegel, Harald/
Heidler, Kristin* Umsatzsteuerliche Organschaft bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts. In: DStR 2010, S. 1062–1067.
- Spiegel, Harald/
Römer, Stephan* Die Realisierung von Spendeneträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen. In: npoR 2010, S. 100– 105.
- Spiegelberger, Sebastian* Vermögensnachfolge. München 2010.
- Spilker, Bettina* Nicht eingetragene Vereine und unselbständige Stiftungen als juristische Personen im Sinne des UStG. In: ZStV 2010, S. 127–134.
- Sprecher, Thomas* Braucht die Schweiz ein neues Vehikel zur privatnützigen Vermögensperpetuierung? In: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des

- Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 181–204.
- Sprecher, Thomas* Die Dachstiftung – eine Skizze. In: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 51–60.
- Stalleiken, Jörg* Drittmittelforschung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. Berlin u.a. 2010.
- Stalleiken, Jörg* Drittmittelforschung im Ertragsteuerrecht. Teil 1: Drittmittelgeber und Hochschulforscher als Drittmittlempfänger. Teil 2: Drittmittelforschung im Ertragsteuerrecht. In: FR 2010, S. 781–790 und S. 929–940.
- Stein, Günter* Praxislexikon Vereinssatzung. Bonn 2010.
- Steiner, Axel* Steuerpflicht der Spielerleihe – Anmerkung zu BFH, Urt. v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120. In: npoR 2010, S. 76–78.
- Sterzinger, Christian* Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand. In: DStR 2010, S. 2217–2222.
- Strachwitz, Rupert Graf* Die Stiftung – ein Paradox? Stuttgart 2010.
- Strahl, Martin* Aktuelle steuerliche Hinweise für Körperschaften des öffentlichen Rechts und für Gemeinnützige. In: KÖSDI 2010, S. 17064–17076.
- Strahl, Martin* Die Besteuerung von staatlichen und privaten Schulen und Hochschulen. In: RdjB 2010, S. 489–499.
- Strahl, Martin* Wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand. In: DStR 2010, S. 193–197.
- Streck, Michael/* Anwaltliches Ehrenamt und Steuerrecht. In:

- | | |
|--|---|
| <i>Finke, Jan</i> | AnwBl 2010, S. 262-268. |
| <i>Stückemann, Wolfgang</i> | Transparenz der Vergabe von Geldbußen an gemeinnützige Organisationen – Eine Dokumentation anhand der Praxis der Bundesländer. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln u.a. 2010, S. 21–45. |
| <i>Studen, Goran</i> | Dachstiftungsmodelle – Dogmatik, Möglichkeiten und Grenzen. In: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 37–50. |
| <i>Stuhr, Hans-Jürgen Graf von/
Walz, Sabine</i> | Umsatzsteuerliche Behandlung der Vermittlung von Vereinsmitgliedschaftsrechten – Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Abschn. 66 Abs. 6 UStR 2008. In: UR 2010, S. 553–557. |
| <i>Sturm, Hilmar</i> | Stakeholder-Management: vom Umgang mit vielfältigen Ansprüchen in NPO. In: Verbändereport 2010, S. 50–53. |
| <i>Swann, Stephen</i> | Trusts. München 2010. |
| <i>Taylor, Rupert</i> | Third sector research. New York, N.Y. 2010. |
| <i>Terner, Paul</i> | Vereinsrechtsreform(en). In: DNotZ 2010, S. 5–23. |
| <i>Theobald, Annette</i> | Finanzierung öffentlicher Aufgaben durch gemeinnützige Körperschaften: Hilft das Gemeinnützigkeitsrecht bei der Abwehr von Begehrlichkeiten? In: DStR 2010, S. 1464–1468. |
| <i>Thüsing, Gregor/
Forst, Gerrit</i> | Abführung von Aufsichtsratsvergütung an gewerkschaftliche Bildungseinrichtungen. In: Grenzow/Grunewald/Schulte-Nölke |

- (Hrsg.), Zwischen Vertragsfreiheit und Verbraucherschutz. Festschrift für Friedrich Graf von Westphalen zum 70. Geburtstag. Köln 2010, S. 693–718.
- Tiedemann, Michael* Neue europäische Förderung der Vergabe von Kleinstkrediten: Das Progress-Mikrofinanzierungsinstrument für Beschäftigung und soziale Eingliederung. In: EuZW 2010, S. 697–700.
- Trappe, Sebastian* Die Zweckverfolgung und unentgeltliche Zuwendung von Stiftungserträgen – Die Stiftungssatzung als causa? In: Andrick/Hellmig/Janitzki/Muscheler/Schewe (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2010, S. 69–77.
- Trappe, Sebastian* Unternehmensmitbestimmung und unternehmensverbundene Stiftungen. Frankfurt am Main u.a. 2010.
- Trautner, Wolfgang E./
Schäffer, Sarina* Privat – und doch öffentlicher Auftraggeber? In: VergabeR 2010, S. 172–181.
- Trunk, Alexander* Stiften in Russland? Eine Skizze zum russischen Stiftungsrecht. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 383–394.
- Tschäpe, Philipp* Kapitalverkehrsfreiheit und Privilegierung der Daseinsvorsorge bei grenzüberschreitender Verwendung von Mitteln des sozialen Wohnungsbaus. In: EWS 2010, S. 19–22.
- Tyarks, Marco* Körperschaftsteuerrechtliche Zweckvermögen des privaten Rechts und

ihre Behandlung im Umsatzsteuerrecht.
Baden-Baden 2010.

Umlauft, Manfred

Pflichtteilsermittlung im Zusammenhang mit
Privatstiftungen – gleichzeitig ein Beitrag
zur Vermögensopfertheorie im
Anrechnungsrecht des Pflichtteilsrechtes. In:
Barta/Radner/Rainer/
Scharnreitner (Hrsg.), Analyse und
Fortentwicklung im Arbeits-, Sozial- und
Zivilrecht. Festschrift für Martin Binder,
Wien 2010, S. 883–897.

Unger, Sebastian

Mittelbeschaffung und Mittelverwendung
gemeinnütziger Körperschaften. In: DStZ
2010, S. 141–148.

Unger, Sebastian

Steuerbegünstigung grenzüberschreitender
Gemeinnützigkeit im Binnenmarkt –
Vorgaben des Gemeinnützigkeits- und
Spendenrechts im Lichte der unionalen
Grundfreiheiten. In: DStZ 2010, S. 154–166.

Valerius, Brian

"Der Amtsträger zu Gast bei Freunden":
Vorteilsgewährung bei Sponsoring durch
Versendung von Eintrittskarten für die
Fußball-Weltmeisterschaft? In: GA 2010, S.
211–221.

Vieweg, Klaus

Vormitgliedschaftliche Rechtsverhältnisse
eingetragener Vereine. In:
Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.),
Festschrift für Dieter Reuter zum 70.
Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin
2010, S. 395–411.

Vogt, Nedim Peter

Privatnützige Vermögensperpetuierung in
der Schweiz – Kann der Trust in seinem
internationalen und schweizerischen Umfeld
diese Aufgabe übernehmen? In: Jakob

- (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 165–180.
- Volkmann, Thorsten* Neue Umsatzsteueroase beim Leistungsbezug der öffentlichen Hand. In: DStR 2010, S. 968–971.
- Volkmann, Thorsten/
Wittke, Simon* NPO 2.0 – Internetspendenportale, virtuelle Marktplätze und Online-Fördernetzwerke auf dem Prüfstand des Gemeinnützigkeitsrechts. In: BB 2010, S. 859–864.
- Voß, Thorsten* Kurzkomentar zu VGH Kassel, Beschl. v. 19.8.2010 – 6 B 818/10 (Einlagengeschäft, Erwerb von Vermögensanlagen, Treuhänder, Erlaubnispflicht, Rückabwicklung). In: EWiR 2010, S. 831–832.
- Wanger, Markus* Liechtensteinisches Stiftungsrecht. Berlin 2010.
- Weidlich, Dietmar/
Dittmer, Jana* Noch weitgehend unbekannt: Die Kombination von Stiftung und Behindertentestament. In: ZStV 2010, S. 68–70.
- Weisheit, Martina* Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses zwischen Stiftung und Destinatär. In: StiftungsBrief 2010, S. 82–94.
- Weisheit, Martina* Das wesentliche Familieninteresse als Beurteilungsmerkmal der Familienstiftung. In: StiftungsBrief 2010, S. 128–130.
- Weitemeyer, Birgit* Die Steuerpflicht von Preisgeldern und Auszeichnungen. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln u.a. 2010, S. 7–20.

- Weitemeyer, Birgit* Entwicklungen im europäischen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht (unter Einbezug der European Foundation). In: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 73–105.
- Weitemeyer, Birgit* Gemeinnützigkeitsrechtliche Folgen von Vermögensverlusten. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Effektives Stiftungshandeln, Berlin 2010, S. 32–35.
- Weitemeyer, Birgit* Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen? In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 1201–1217.
- Weitz, Barbara/
Deutsche Stiftungsagentur
GmbH (Hrsg.)* Rechtshandbuch für Stiftungen. Das aktuelle Recht in der Praxis für alle Stiftungsarten. Loseblattwerk in 2 Ordnern. Hamburg 2010.
- Werner, Olaf* Der Verein als Stifter. In: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin 2010, S. 431–450.
- Werner, Olaf* Outsourcing – Chancen, Risiken und Grenzen. In: ZStV 2010, S. 210–215.
- Werner, Rüdiger* Die liechtensteinische Familienstiftung. In: IStR 2010, S. 589–596.
- Werner, Rüdiger* Stiftungen als Instrument des Vermögensschutzes. In: ZErB 2010, S. 104–111.
- Westermann, Harm Peter* Insolvenzrechtliche Haftung der Vorstände von Idealvereinen. In: Grenzow/Grunewald/Schulte-Nölke (Hrsg.),

- Zwischen Vertragsfreiheit und Verbraucherschutz. Festschrift für Friedrich Graf von Westphalen zum 70. Geburtstag. Köln 2010, S. 755–772.
- Weyd, Jens* Das Zusammenwirken von Vergabe- und Beihilfenrecht am Beispiel öffentlicher Personenverkehrsdienste. In: EWS 2010, S. 167– 175.
- Wickert, Ralf* Der Verbandsgeschäftsführer als besonderer Vertreter. In: Verbändereport 2010, S. 28– 30.
- Widhalm, Christian* Die ertragsteuerliche Behandlung von Zuwendungen an Substiftungen nach dem SchenkMG 2008. In: BMF/JKU Linz (Hrsg.), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik. Gedächtnisschrift für Peter Quantschnigg, Wien 2010, S. 535–544.
- Widmann, Werner* Beschränkung auf Teilentgelte schließt die wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand nicht aus. In: UR 2010, S. 221–224.
- Widmann, Werner* Umsatzsteuerprivilegien und Europarecht. In: npoR 2010, S. 106– 108.
- Willenbruch, Klaus* Das Vergaberecht im Bereich sozialer Dienstleistungen, dargestellt am Beispiel der Schuldnerberatung. In: VergabeR 2010, S. 395– 401.
- Winheller, Stefan* Nonprofit-Organisationen in Deutschland und in den USA. Teil 1: Historische Wurzeln der Nonprofit-Sektoren in Deutschland und den USA. Teil 2: Begrifflichkeiten und gesellschaftliche Bedeutung heute. In: ZStV 2010, S. 41–48 und S. 81–91.

<i>Wohltmann, Torsten</i>	Besonderheiten bei der Vermögensbindung eines Fördervereins: Gemeinnützigkeit von ausländischen Körperschaften öffentlichen Rechts. In: IStR 2010, S. 453–455.
<i>Wörle-Himmel, Christof/ Endres, Markus</i>	Neue gesetzliche Regelungen im Vereinsrecht. In: DStR 2010, S. 759–763.
<i>Zentrum für Stiftungsrecht</i>	Das neue Stiftungsrecht nach dem Ministerialentwurf 2010 und anliegende Fragen. In: GesRZ 2010, S. 342–347.
<i>Zollner, Johannes</i>	Anfechtung im Stiftungs- und Körperschaftsrecht. In: GeS 2010, S. 210–215.

*Da der Begriff „Non-Profit-Recht“ in der deutschen Rechtswissenschaft nicht eindeutig belegt ist, erhebt die Bibliographie keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie hat ihren Schwerpunkt im deutschen Stiftungs-, Vereins-, Genossenschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht. Ausgewählte Werke aus benachbarten Disziplinen werden ebenfalls aufgenommen. Werke mehrerer Herausgeber werden unter dem Namen des in dem Werk erstgenannten Herausgebers unter gemeinsamer Nennung mit den übrigen Herausgebern aufgeführt. Für Österreich und die Schweiz findet sich eine eigene Auswahlbibliographie im Anschluss an den jeweiligen Länderbericht.

Autorenverzeichnis

- | | |
|--|--|
| Prof. Dr. <i>Markus Achatz</i> | Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Straße 69
A 4040 Linz |
| Dr. <i>Wilhelm-Albrecht Achilles</i> | Richter am Bundesgerichtshof
Herrenstraße 45a
76133 Karlsruhe |
| Prof. Dr. <i>Florian Becker</i> ,
LL.M. (Cambridge) | Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
Rechtswissenschaftliche Fakultät
Lehrstuhl für Öffentliches Recht
Olshausenstraße 75
24118 Kiel |
| Prof. Dr. <i>Michael Droege</i> | Universität Osnabrück
Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und
Steuerrecht
Martinistraße 8
49078 Osnabrück |
| <i>Matthias Grigoleit</i> | White & Case LLP
Jungfernstieg 51 (Prien-Haus)
20354 Hamburg |
| Prof. Dr. <i>Dominique Jakob</i> ,
M.I.L. (Lund) | Lehrstuhl für Privatrecht, Zentrum für Stiftungsrecht
Universität Zürich
Rechtswissenschaftliches Institut
Treichlerstraße 10
CH 8032 Zürich |

Univ.-Prof. Dr. *Susanne Kalss*, LL.M. (Florenz)
Institut für Zivil- und Unternehmensrecht
Wirtschaftsuniversität Wien
Althanstraße 39-45
A 1090 Wien

Esther Kindler
Bucerius Law School
Institut für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg

Dr. *Nils Krause*, LL.M.
(Durham)
DLA Piper UK LLP
Jungfernstieg 7
20354 Hamburg

Prof. em. Dr. *Dieter Reuter*
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
Juristisches Seminar
Leibnizstraße 6
24118 Kiel

Dr. *Daniela Schönenberg*
Homburger AG
Prime Tower
Hardstrasse 201
CH 8005 Zürich

Prof. Dr. *Francesco A. Schurr*
Universität Liechtenstein
Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht
Fürst-Franz-Josef-Straße
9490 Vaduz
Liechtenstein

Janne Seelig
Bucerius Law School
Institut für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg

Prof. Dr. iur. Dr. rer. publ. h.c. Universität Zürich
Daniel Thürer, Institut für Völkerrecht
LL.M. Rämistraße 74/36
(Cambridge) CH 8001 Zürich

Matthias Uhl Wissenschaftlicher Assistent
Lehrstuhl für Privatrecht
Universität Zürich
Rechtswissenschaftliches Institut
Treichlerstraße 10
CH 8032 Zürich

Univ.-Prof. Dr. *Johannes* Alpen-Adria Universität Klagenfurt
Zollner Institut für Rechtswissenschaft
Universitätsstraße 65-67
A 9020 Klagenfurt am Wörthersee

Sachregister

PETER STARK

A

Aktiengesellschaft

- gemeinnützige S. 103, 140

Allgemeinwohl

- Schutz S. 34

Amateursport

- Haftungsbeschränkung S. 167
- Übertragung im Internet S. 164

Anfechtung (Österreich) S. 221

Anlagestiftung (Schweiz) S. 202 (siehe auch *Stiftung*)

Asset Lock S. 100

Asset Protection S. 220 ff.

Auflage

- Auflagenschenkung S. 68
- Auflagenstiftung (siehe *Stiftung*)
- Vermächtnis unter Auflage S. 66, 72

Aufsicht (siehe *Stiftungsaufsicht*)

Aufsichtsrat

- in der Genossenschaft S. 92
- in der Privatstiftung (Österreich) S. 217, 218
- in der Aktiengesellschaft S. 50, 52, 169

Auftraggeber (siehe *Geschäftsbesorgungsvertrag*)

Aussonderungsrecht (siehe *Insolvenz*)

B

Begünstigte Empfänger (Österreich) S. 106 ff.

- Behindertensport S. 108
- Forschung S. 106

- Kultur S. 108
- Lehre S. 106
- Begünstigte Tätigkeit (Österreich) S. 106
- Begünstigungsschädliche Betriebe (Österreich) S. 112
- Beratung
 - durch Stiftungen S. 143 ff.
- Berufsverband S. 167, 193
- Besetzungsrecht S. 49 ff.
 - im Aktienrecht S. 50
 - in der GmbH S. 51
 - Organbesetzungsrechte S. 50
 - von Dritten S. 59
- Betreuer
 - steuerliche Behandlung S. 182, 194
- Betrieb gewerblicher Art (BgA) S. 178
- Betriebsausgabe (Österreich) S. 105
- Betriebsvermögen (Österreich) S. 105
- BFH-Entscheidungen (Übersicht) S. 174 ff.
- BMF-Schreiben (Übersicht) S. 190 ff.
- Bundeskompetenz S. 34 (siehe auch *Gesetzgebungskompetenz*)
- Bürgerschaftliches Engagement S. 21 f.
- Business Judgment Rule S. 134

C

- Charitable Incorporated Organisation (Großbritannien) S. 101
- Charitable Trust (Großbritannien) S. 99
- CIC (siehe *Community Interest Company*)
- CIO (siehe *Charitable Incorporated Organisation*)
- Community Interest Company (Großbritannien) S. 100 f.
- Company Limited by Guarantee (Großbritannien) S. 99 f.
- Corporate Governance S. 126

D

- Destinatär S. 42, 49, 53, 142 f., 207 f.
- Drittwiderspruchsklage S. 68, 71

E

EFC (siehe *European Foundation Center*)

Ehrenamt

– Unfallversicherung S. 169

Eingriffsbefugnis S. 39

Entsendungsrecht S. 50

Entwurf zum internationalen Privatrecht der Gesellschaften S. 87, 161 f.

Erbschaftsteuer

– Ersatzerbschaftsteuer S. 195

Ertragsteuern

– ausländische Kirchensteuer S. 193

– Beginn der Steuerpflicht bei testamentarischer Errichtung S. 185

– Besteuerung von Schiedsrichtern S. 194

– Preisgeld S. 188

– Steuerfreiheit von Stipendien S. 183

– Steuerpflicht von Berufssportlern bei Werbeaktivitäten S. 191

– Vergütung von Promotionsmaßnahmen des DFB S. 188

EuGH-Entscheidungen (Übersicht) S. 172 ff.

Europäische Privatgesellschaft S. 95 ff.

Europäische Stiftung S. 94 f., 135

European Foundation Center S. 94

European Foundation (siehe *Europäische Stiftung*)

Ewigkeitsbindung S. 72 f.

F

Familienstiftung (siehe *Stiftung*)

FG-Entscheidungen (Übersicht) S. 184 ff.

Firmenbuch (Österreich) S. 224 f.

Förderverein S. 195

For-Profit S. 9, 85

Foundation Governance S. 126 f., 223f.

Fundraising S. 88 f.

G

gAG (siehe *Aktiengesellschaft*)

Ganztagesschule S. 195

Gebietskörperschaften S. 52

Gemeinnützigkeit

- in Liechtenstein S. 120 ff.
- rückwirkende Aberkennung S. 184
- Schädlichkeit bei allgemeinpolitischer Betätigung S. 185
- Zuständigkeit S. 196
- zweistufiger Begriff (Liechtenstein) S. 120 f., 124 f.
- Gemeinnützigkeitsbegriff (Liechtenstein)
 - privatrechtlich S. 121 ff.
 - steuerrechtlich S. 124
- Gemeinnützigkeitsrecht
 - als Sondersteuerrecht des Dritten Sektors S. 9
- Gemeinwesen S. 6
- Gemeinwohl
 - Durchsetzung S. 37 f.
 - Gemeinwohlfinanzierung S. 12
 - Gemeinwohlförderung S. 20
 - Gemeinwohlgefährdung S. 32
 - im Wettbewerb S. 27 f.
 - pluralistische Gemeinwohlaufgaben S. 18 Genossenschaft
 - Eigenheimzulage S. 179
 - „kleine“ S. 92
- Geprägetheorie S. 88, 95
- Geschäftsbesorgungsvertrag S. 70, 72 f., 183
 - Errichtung durch S. 72 f.
 - Geschäftsbesorgungspflicht S. 73
- Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU- Vorgaben S. 86, 160
- Gesetzgebungskompetenz S. 34 ff.
 - der Länder S. 34 f., 45
 - des Bundes S. 34 f.
 - Erforderlichkeitsprüfung S. 35
 - Kompetenzinhaber S. 38
 - Kompetenznorm S. 38
 - Kompetenzordnung S. 37 f.
 - Kompetenztitel S. 36, 45
 - konkurrierende S. 34 f., 41 f.
- Gewerberecht S. 39, 44
- Gewerblich geprägte Personengesellschaft S. 186
- GEZ-Gebühren

- Befreiung S. 170
- gGmbH (siehe *GmbH*)
- Gleichmäßigkeit der Besteuerung S. 13
- GmbH
 - gemeinnützige S. 69, 103, 140, 163, 180, 184
- Grenzüberschreitende Sitzverlegung S. 87
- Grundbuch
 - Gebühr für gemeinnützige Organisationen S. 169
- Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt (Liechtenstein) S. 119
- Grundfreiheiten S. 9, 29
 - Kapitalverkehrsfreiheit S. 184
 - Niederlassungsfreiheit S. 87
- Grundrecht
 - Allgemeines Persönlichkeitsrecht S. 79 f.
 - Berufsfreiheit S. 28, 39, 44
 - Vereinigungsfreiheit S. 79
- Grundrecht auf Stiftung S. 67, 77 ff.
- Grundsteuer
 - Befreiung ohne Körperschaftsstatus S. 182

H

- Hamburg S. 2 f.
- Hybride Rechtsform S. 85 f.

I

- Ideeller Bereich S. 189
- IHK
 - Mitgliedschaft aufgrund wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs S. 172
- Insolvenz
 - Aussonderungsrecht S. 73
 - der Stiftererben S. 72
 - des Stifters S. 72
 - des Stiftungsträgers S. 68, 71
 - Haftung des Vereinsvorstandes S. 162
- Internationale Stiftungsarbeit S. 86

J

Jahresabschluss

– Genossenschaft S. 92

– UG (haftungsbeschränkt) S. 90

Jahressteuergesetz 2010 S. 161

K

Kollisionsrecht S. 87

Konkurrenz (siehe *Wettbewerb*)

Krankenhaus S. 28, 163, 170

L

L3C (siehe *Low-Profit Limited Liability Company*)

Länderkompetenz S. 45 (siehe auch *Gesetzgebungskompetenz*)

Landesstiftungsgesetze S. 32 f., 161

Leistungsfähigkeitsprinzip S. 24

Limited Liability Company (Vereinigte Staaten) S. 97

LLC (siehe *Limited Liability Company*)

Lohnsteuer

– Behandlung von bundesweiten Schulprojekten S. 195

Lotterie S. 167, 171

Low-Profit Limited Liability Company S. 97 f.

M

Mehrwertsteuergesetz (Schweiz) S. 200 f.

Menschenrechte S. 8

Mildtätige Zwecke (Österreich) S. 108 ff.

Mitstiftung

– nachträgliche S. 82

Mittelbeschaffung S. 88

Motion Gutzwiller (Schweiz) S. 200

Motion Kuprecht (Schweiz) S. 200

Motion Luginbühl (Schweiz) S. 199 f.

N

Nachlassinsolvenzverfahren S. 73

Nachstiftung (Österreich) S. 221

Nationales Stipendienprogramm S. 160 f.

Nationalismus S. 2
Non-Profit-Sektor S. 9, 12

O

OFD-Verfügungen (Übersicht) S. 194 ff.
Ökonomik S. 22 ff.
Organbestellung (siehe *Besetzungsrecht*) Organe
– faktisch S. 152, 155 f.
– fakultativ S. 51
– Gesamtorgan S. 55 f.
– Gruppenorgan S. 55 f.
– in Liechtenstein S. 133
– obligatorisch S. 51
– Pflichtbindung S. 50 f.
– Stiftungsorgane S. 53
– Weisungsbefugnisse S. 50 f.
Organschaft
– gewerbesteuerliche S. 180
– steuerbefreite GmbH als Organträger S. 180

P

Parteispende (Schweiz) S. 201
Partikularinteressen S. 49 ff.
Patriotismus S. 2
– Verfassungspatriotismus S. 2, 3
Persche (Urteil) S. 86, 160, 190
Pflegetransparenzvereinbarung S. 169
Philanthropie S. 137 ff., 203
PRI (siehe *Program Related Investments*)
Private Equity S. 138
Private Foundation (Vereinigte Staaten) S. 98
Private Limited Company (Großbritannien) S. 90
Privatstiftung (Österreich) S. 211 ff.
– Steuerrecht S. 218 ff.
– Zivilrecht S. 211 ff.
Program Related Investments S. 98
Projektkosten (Österreich) S. 112

Q

Quellensteuer

- Abzug bei ausländischen Künstlern und Sportlern S. 192

R

Rechtsformwahl S. 88

Rechtsvergleichung S. 66 ff.

Reitturnier S. 164

Republik

- Begriff S. 1 ff.
- globale Betrachtung S. 6 ff.
- in den Vereinigten Staaten S. 4 f.
- in der Schweiz S. 3 f.
- in Deutschland S. 1 f.

res publica (siehe *Republik*)

Reterritorialisierung S. 9

Rettungsdienst S. 28, 167, 173

Revisionsstelle (Liechtenstein) S. 132 f.

S

Sammelvermögen (Schweiz) S. 202

Satzungsanpassung S. 58

Schenkung

- Liegenschaftsschenkung (Österreich) S. 221
- unter Auflage S. 68, 71

Schenkungsteuer

- Freibeträge bei Gebietsfremden S. 173
- Vermögensübertragung auf Stiftung S. 174
- Zustiftung S. 177

Sitzaufspaltung S. 87

Sitzverlegung

- grenzüberschreitende S. 87, 96

Social Entrepreneur S. 85, 88 f., 100 ff.

Social Venture Capital Fonds S. 140

Softlaw S. 127

Sonderausgaben (Österreich) S. 105

Sondervermögen

– rechtlich verselbständigtes S. 74 f.

Sozialstaat S. 19 f.

Sozialunternehmen (siehe *Venture Philanthropy*)

SPE (siehe *Europäische Privatgesellschaft*)

Spende (Österreich) S. 105 ff.

– Abzugsfähigkeit S. 110 f.

– Auslandszweck S. 107

– Empfangsbestätigung S. 106

– Sachspende S. 114

Spendenrecht

– als Sondersteuerrecht des Dritten Sektors S. 9

Spendensammelverein (Österreich) S. 110

Sponsoring S. 184, 196

Sport

– Begriff des gemeinnützigen Sports S. 187

– Besteuerung von Schiedsrichtern S. 194

– Betreiberhaftung für Sportanlagen S. 168

– sportliche Veranstaltung gem. § 4 Nr. 22 lit. b UStG S. 183

– Steuerpflicht von Berufssportlern bei Werbeaktivitäten S. 191

– Verwaltung einer Sporthalle S. 183

Statuarische Änderungsklauseln S. 58

Statutenmängel (Österreich) S. 111

Stauffer (Urteil) S. 86, 95

Steuerbefreiung

– wettbewerbsrelevant S. 27 f.

Steuerpflicht

– partielle S. 21, 26 f.

Steuervereinfachungsgesetz 2011 S. 162

Stifterfreiheit (Liechtenstein) S. 121

Stifterwille S. 47 f, 54 ff.

– Schutz S. 34

– strikte Rückbindung S. 62 Stiftung

– Anlagestiftung (Schweiz) S. 202

– Auflagenstiftung S. 70

– Begriff (siehe *Stiftungsbegriff*)

– behördlich verwaltete S. 60

– behördliche S. 60

- europäische S. 94 f.
- Familienstiftung (Liechtenstein) S. 121
- Familienstiftung S. 175 f.
- Gründung S. 33
- Innenverhältnis S. 74
- kirchliche S. 60
- liechtensteinische 117 ff., 163
- nicht rechtsfähige S. 70 ff., 171, 185
- Privatstiftung (Österreich) S. 211 ff.
- rechtsfähige S. 69 ff.
- Treuhandstiftung S. 69 f.
- unselbständige S. 82 f., 203
- Stiftung (Schweiz)
 - Aufsicht S. 206 f.
 - berufliche Vorsorge S. 207
 - Handlungsfähigkeit S. 206
 - Steuern S. 207
- Stiftungsaufsicht S. 38, 127 ff., 206 f.
 - auf europäischer Ebene S. 94
 - Aufsichtsbefugnis S. 39
 - Aufsichtsbehörde S. 32, 68
 - Aufsichtsbehörde (Liechtenstein) S. 120, 129 f.
- Stiftungsbegriff
 - formaler S. 65 ff.
 - funktionaler S. 66 ff., 77 ff.
- Stiftungsbeirat (Österreich) S. 212 ff.
 - Abberufung des Vorstandes S. 214
 - Quoren S. 213
- Stiftungsgeschäft S. 32 f., 62
- Stiftungskontrolle (Liechtenstein) S. 127 ff.
- Stiftungsname (Österreich)
 - Eintragung ins Firmenbuch S. 224
- Stiftungsrat (Liechtenstein)
 - Haftung S. 127
- Stiftungssatzung S. 32 f.
 - Satzungsänderung S. 68
- Stiftungssteuerrecht (Österreich) S. 218 ff.

Stiftungsurkunde (Österreich) S. 216

Stiftungsverfassung S. 32 f.

Stiftungsvorstand

– faktischer S. 175

– in Österreich S. 211 ff., 217 f., 225

Stiftungszweck

– behördliche Zweckänderung S. 47

– Gefährdung S. 53

– Veränderung S. 41

Substiftung (Österreich) S. 219

Subventionen S. 24 f., S. 27 f., 173

T

Transparenzbericht S. 169

Treugeber S. 68

Treuhänder S. 68

Treuhandstiftung (siehe *Stiftung*)

U

Übungsleiter S. 194

UG (haftungsbeschränkt) S. 88, 90 ff.

Umsatzsteuer

– Befreiung ambulanter Palliativversorgung S. 196

– Befreiung ambulanter Reha S. 193

– Befreiung bei Beförderung von Organen S. 173

– Befreiung für Orchestertätigkeit S. 179

– Befreiung für selbständige Lehrer S. 172

– Befreiung in Zusammenhang mit Nabelschnurblut S. 174

– Befreiung von Betreuungsleistungen durch Verein S. 189

– Befreiung von Bewirtung bei Theaterleistungen S. 177

– Befreiung von Weiterbildung durch Berufsverbände S. 193

– entgeltliche Verwaltung einer Sporthalle S. 183

– Sponsoring S. 196

– Steuerbarkeit der öffentlichen Hand S. 181

– Verpflegung in Ganztageschule S. 195

– Vorsteuer bei gemischt genutztem Gebäude S. 183

– Vorsteuer bei Herstellungskosten von Vereinsheft S. 187

- Vorsteuer beim Sponsoring S. 184
- Vorsteuer im ideellen Bereich S. 189
- Werbemobil S. 181
- Unincorporated Association (Großbritannien) S. 101 f.
- Unterlassungsanspruch
 - Rechtsmissbräuchlichkeit S. 167
- Unternehmenskooperationen S. 49
- Unternehmergesellschaft (siehe *UG (haftungsbeschränkt)*)

V

- Venture Capital S. 138
- Venture Philanthropy (Schweiz) S. 137 ff.
 - Definition S. 142
 - Einbezug in wichtige Entscheidungen S. 152
 - Einsitz in Gremien S. 148 ff.
 - Haftung S. 143 ff., 150 ff., 153 ff.
 - Strategieberatung S. 143 ff.
- Verbraucher S. 163
 - Verbraucherschutzverein S. 163
 - Verbraucherschutzzentrale S. 163
- Verdeckte Gewinnausschüttung S. 184
- Verein
 - Registergericht S. 164
 - Satzungsänderung S. 165, 166
 - Übertragung von Rechten und Pflichten auf Mitglieder S. 168
 - Vereinsheft S. 187
 - Vereinsname S. 163
 - Vereinspolizeirecht S. 40
 - Vereinsregister S. 165
- Verein (Österreich)
 - Ausschlussverfahren S. 225 f.
 - Beschlussfassung S. 226
- Verein (Schweiz)
 - Auflösung S. 204
 - Steuern S. 204
- Vereinsbeiträge
 - variable S. 164

Vereinsvorstand S. 165, 166
– Notvorstand S. 167
– Rücktritt S. 166
– Haftung S. 162
Vergaberecht S. 173
Vermächtnis
– unter Auflage S. 72
Vermögensbildungsklausel S. 192
Vermögensverwaltung S. 186
Vermögenszuwendung
– fremdnützig S. 75
Verwaltungskosten (Österreich) S. 112

W

Wettbewerb
– transsektoraler S. 9
– Wettbewerbsfreiheit S. 26
– Wettbewerbsgleichheit S. 26
– Wettbewerbsneutralität S. 10 f., 13 f., 26 f.
– Wettbewerbsverzerrung S. 9, 26
Willensbildung
– in der Stiftung S. 50, 56 ff.
Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb S. 11, 181
Wirtschaftlicher Verein S. 92
Wirtschaftsprüfung (Österreich) S. 111 f.
Wohlfahrtspflege S. 10 f., 20, 177 f.
World Governance S. 7

Z

Zivilgesellschaft S. 21 ff.
Zustiftung S. 81 ff.
Zweckbetrieb S. 10 f., 14 ff.
– Abwägung S. 16
– Befreiung nach § 65 AO S. 11